



Universitat de Lleida

Evolución y perspectivas de la auditoría financiera en Rumanía y España: un estudio comparativo

Ioana Iuliana Grigorescu

Dipòsit Legal: L.1705-2014
<http://hdl.handle.net/10803/285175>

ADVERTIMENT. L'accés als continguts d'aquesta tesi doctoral i la seva utilització ha de respectar els drets de la persona autora. Pot ser utilitzada per a consulta o estudi personal, així com en activitats o materials d'investigació i docència en els termes establerts a l'art. 32 del Text Refós de la Llei de Propietat Intel·lectual (RDL 1/1996). Per altres utilitzacions es requereix l'autorització prèvia i expressa de la persona autora. En qualsevol cas, en la utilització dels seus continguts caldrà indicar de forma clara el nom i cognoms de la persona autora i el títol de la tesi doctoral. No s'autoritza la seva reproducció o altres formes d'explotació efectuades amb finalitats de lucre ni la seva comunicació pública des d'un lloc aliè al servei TDX. Tampoc s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant als continguts de la tesi com als seus resums i índexs.

ADVERTENCIA. El acceso a los contenidos de esta tesis doctoral y su utilización debe respetar los derechos de la persona autora. Puede ser utilizada para consulta o estudio personal, así como en actividades o materiales de investigación y docencia en los términos establecidos en el art. 32 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (RDL 1/1996). Para otros usos se requiere la autorización previa y expresa de la persona autora. En cualquier caso, en la utilización de sus contenidos se deberá indicar de forma clara el nombre y apellidos de la persona autora y el título de la tesis doctoral. No se autoriza su reproducción u otras formas de explotación efectuadas con fines lucrativos ni su comunicación pública desde un sitio ajeno al servicio TDR. Tampoco se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al contenido de la tesis como a sus resúmenes e índices.

WARNING. Access to the contents of this doctoral thesis and its use must respect the rights of the author. It can be used for reference or private study, as well as research and learning activities or materials in the terms established by the 32nd article of the Spanish Consolidated Copyright Act (RDL 1/1996). Express and previous authorization of the author is required for any other uses. In any case, when using its content, full name of the author and title of the thesis must be clearly indicated. Reproduction or other forms of for profit use or public communication from outside TDX service is not allowed. Presentation of its content in a window or frame external to TDX (framing) is not authorized either. These rights affect both the content of the thesis and its abstracts and indexes.

**ESPAÑA
UNIVERSIDAD DE LLEIDA
FACULTAD DE DERECHO Y ECONOMÍA
DEPARTAMENT D'ADMINISTRACIÓ D'EMPRESES I
GESTIÓ ECONÓMICA DELS RECURSOS NATURALS**

**RUMANÍA
MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL
UNIVERSIDAD "1 DECEMBRIE 1918" ALBA IULIA
ESCUELA DOCTORAL DE CONTABILIDAD**

TESIS DE DOCTORADO

DIRIGIDA POR:

**DR. JOSÉ LUIS GALLIZO LARRAZ
DR. SORIN BRICIU**

**PRESENTADA POR:
GRIGORESCU IOANA IULIANA**

**LLEIDA
2014**

**UNIVERSIDAD DE LLEIDA
FACULTAD DE DERECHO Y ECONOMÍA
DEPARTAMENT D'ADMINISTRACIÓ D'EMPRESES I
GESTIÓ ECONÓMICA DELS RECURSOS NATURALS**

**RUMANÍA
MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL
UNIVERSIDAD "1 DECEMBRIE 1918" ALBA IULIA
ESCUELA DOCTORAL DE CONTABILIDAD**

EVOLUCIÓN Y PERSPECTIVAS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANIA Y ESPAÑA: UN ESTUDIO COMPARATIVO

DIRIGIDA POR:

**DR. JOSÉ LUIS GALLIZO LARRAZ
DR. SORIN BRICIU**

**PRESENTADA POR:
GRIGORESCU IOANA IULIANA**

**LLEIDA
2014**

ÍNDICE

| | |
|-------------------|----|
| RESUMEN..... | 9 |
| ABSTRACTE | 11 |
| ABSTRACT | 13 |
| INTRODUCCIÓN..... | 15 |

PARTE I EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANIA Y ESPAÑA 23

CAP.1 EVOLUCIÓN DEL MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL DE LA AUDITORÍA FINANCIERA27

| | |
|--|----|
| 1.1. EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA | 27 |
| 1.1.1. Breve historia de la auditoría..... | 27 |
| 1.1.2. Los comienzos de la auditoría financiera en Rumanía..... | 32 |
| 1.1.3. Los comienzos de la auditoría financiera en España | 33 |
| 1.2. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE AUDITORÍA | 36 |
| 1.3. LA EVOLUCIÓN DE LOS OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA | 42 |
| 1.4. EL PAPEL Y LA UTILIDAD DE LA AUDITORÍA FINANCIERA CONTEMPORÁNEA..... | 48 |

CAP.2 LA ESTRUCTURA Y EVOLUCIÓN DEL MERCADO DE AUDITORÍA FINANCIERA DE RUMANIA Y ESPAÑA.....55

| | |
|---|----|
| 2.1. RUMANÍA | 55 |
| 2.2. ESPAÑA..... | 59 |
| 2.3. ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE LA EVOLUCIÓN Y ESTRUCTURA DEL MERCADO DE AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANÍA Y ESPAÑA | 67 |

CAP.3 LA EVOLUCIÓN DEL MARCO JURÍDICO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANÍA Y ESPAÑA73

| | |
|---|----|
| 3.1. LA ARMONIZACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN EUROPA | 73 |
| 3.2. LA LEGISLACIÓN EN EL CAMPO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA DE RUMANÍA Y ESPAÑA. PARTICULARIDADES ESTATUTARIAS Y FUNCIONALES... | 77 |

CAP. 4 LA EVOLUCIÓN DEL MARCO PROFESIONAL DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANÍA Y ESPAÑA.....85

4.1. LA CONVERGENCIA HACIA LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....85

4.2. LAS PARTICULARIDADES DE ADOPCIÓN DE NIA EN RUMANÍA Y ESPAÑA87

CAP. 5 LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA CALIDAD EN RUMANÍA Y ESPAÑA93

5.1. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y EXTERNO DE LA CALIDAD EN RUMANIA.....97

5.2. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y EXTERNO DE LA CALIDAD EN ESPAÑA99

5.3. LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS RELACIONADAS CON EL SISTEMA DE CONTROL DE LA CALIDAD EN LOS DOS PAÍSES 103

CAP. 6 DEMOSTRACIÓN DE LAS HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA....107

6.1. DEMOSTRACIÓN DE LA PRIMERA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA.....107

6.2. DEMOSTRACIÓN DE LA SEGUNDA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA.....111

PARTE II PERSPECTIVAS Y EXPECTATIVAS ACERCA DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANIA Y ESPAÑA.....115

CAP.7 GESTIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA121

7.1. ESTUDIOS PREVIOS.....121

7.2. MOTIVACIÓN SOCIOLÓGICA DEL CUESTIONARIO.....125

7.3. LA ESTRUCTURA DEL CUESTIONARIO125

7.4. PREPARACIÓN DE LAS PREGUNTAS128

7.5. DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA132

7.5.1. Elección de la muestra de auditores de Rumanía y España133

7.5.2. La elección de la muestra de directores financieros de las empresas auditadas de Rumanía y España.....138

7.5.3. Elección de la muestra de usuarios de informaciones financieras auditadas de Rumanía y España.....142

7.5.4. Consideraciones acerca del total de la muestra.....145

7.6. TÉCNICA Y PERÍODO DE ENVÍO Y RECEPCIÓN DE LOS CUESTIONARIOS151

| | |
|---|------------|
| CAP. 8 ANÁLISIS ESTADÍSTICO DE LOS DATOS OBTENIDOS | 153 |
| 8.1. LAS RAZONES PARA ESCOGER LOS TESTS KRUSKAL WALLIS Y MANN WHITNEY | 153 |
| 8.2. EL TEST KRUSKAL WALLIS..... | 155 |
| 8.2.1. Presentación teórica del Test Kruskal Wallis | 155 |
| 8.2.2. Ejemplo de cálculo del Test Kuskal Wallis | 157 |
| 8.3. EL TEST MANN WHITHNEY | 160 |
| 8.3.1. Presentación teórica del Test Mann Whithney | 160 |
| 8.3.2. Ejemplo de calculo del Test Mann Whithney | 162 |
| CAP. 9 INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS EMPÍRICOS..... | 165 |
| 9.1. INVESTIGACIÓN DEL PAPEL DE LA AUDITORÍA FINANCIERA CONTEMPORÁNEA..... | 167 |
| 9.2. DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA FINANCIERA | 173 |
| 9.3. ANÁLISIS DE LAS PERSPECTIVAS ACERCA DE LA INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES FINANCIEROS | 185 |
| 9.4. ANÁLISIS DE LAS PERSPECTIVAS SOBRE EL INFORME DE AUDITORÍA . | 193 |
| 9.5. ANÁLISIS DE LAS RESPUESTAS A LA PREGUNTA ABIERTA | 202 |
| 9.6. EL MODELO DE LAS DIFERENCIAS DE PERSPECTIVAS Y EXPECTATIVAS SOBRE EL PAPEL, LA UTILIDAD Y LA INDEPENDENCIA DE LA AUDITORÍA FINANCIERA..... | 206 |
| CAP. 10 DEMONSTRACIÓN DE HIPÓTESIS Y CONCLUSIONES DEL TRABAJO EMPÍRICO..... | 224 |
| 10.1. DEMOSTRACIÓN DE LA PRIMERA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA | 224 |
| 10.2. DEMOSTRACIÓN DE LA SEGUNDA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA | 226 |
| PARTE III PROPUESTAS DE LA INVESTIGACIÓN..... | 227 |
| CAP. 11 PROPUESTAS QUE SE DESPRENDEN DE LA INVESTIGACIÓN REALIZADA..... | 229 |
| 11.1. EL ANÁLISIS SWOT | 229 |
| 11.1.1. Análisis SWOT para Rumanía | 230 |
| 11.1.2. Análisis SWOT para España | 232 |
| 11.2. PROPUESTAS DE MEJORAMIENTO DE LOS PUNTOS DÉBILES | 234 |
| 11.2.1. Rumanía | 234 |

| | |
|--|------------|
| 11.2.2. España..... | 247 |
| 11.2.3. Rumanía y España..... | 254 |
| CONTRIBUCIONES PERSONALES..... | 259 |
| LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN | 263 |
| LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN | 269 |
| FINALIZACIÓN..... | 271 |
| ABREVIATURAS..... | 275 |
| BIBLIOGRAFÍA CITADA | 277 |
| ANEXOS..... | 297 |
| Anexo no. 1 Carta cuestionario para los auditores de Rumanía | |
| Anexo no. 2 Carta cuestionario para Rumanía | |
| Anexo no. 3 Carta cuestionario para los auditores de España | |
| Anexo no. 4 Carta cuestionario para España | |
| Anexo no. 5 Cuestionario Rumanía | |
| Anexo no. 6 Cuestionario España | |
| Anexo no. 7 Resultados de la encuesta Rumanía.- El papel de la auditoría financiera | |
| Anexo no. 8 Resultados encuesta Rumanía - La utilidad de la auditoría financiera | |
| Anexo no. 9 Resultados encuesta Rumanía - La independencia | |
| Anexo no. 10 Resultados encuesta Rumanía - El informe de auditoría | |
| Anexo no. 11 Resultados encuesta España – El papel de la auditoría financiera | |
| Anexo no. 12 Resultados encuesta España – La utilidad de la auditoría financiera | |
| Anexo no. 13 Resultados encuesta España – La independencia | |
| Anexo no. 14 Resultados encuesta España – El informe de auditoría | |
| Anexo no. 15 Resultados del Test Kruskal Wallis – El papel de la auditoría financiera | |
| Anexo no. 16 Resultados del Test Kruskal Wallis – La utilidad de la auditoría financiera | |
| Anexo no. 17 Resultados del Test Kruskal Wallis – La independencia | |
| Anexo no. 18 Resultados del Test Kruskal Wallis – El informe de auditoría | |
| Anexo no. 19 Resultados del Test Mann Whitney – Auditores financieros | |
| Anexo no. 20 Resultados del Test Mann Whitney – Directores financieros de las empresas auditadas | |
| Anexo no. 21 Resultados del Test Mann Whitney – Usuarios de la información contable auditada | |

RESUMEN

El proceso de armonización internacional de la auditoría financiera ha llevado consigo el cambio de las legislaciones nacionales y ha influido en la actividad de los auditores y de las firmas de auditoría de los países miembros de la UE. Supuestamente, los cambios legislativos y su seguimiento por parte de los diferentes actores implicados, han generado mejoras en la calidad de la auditoría financiera y en su percepción por parte de los usuarios. Para confirmar estas afirmaciones hemos realizado una investigación teórico-empírica, donde analizamos si los cambios legislativos producidos son suficientes y si ellos cubren las necesidades actuales de los usuarios, atendiendo a las necesidades actuales marcadas en la actualidad por la crisis económica mundial.

Para realizar este estudio hemos seleccionado dos países europeos: España, país que cuenta con más de 20 años en la UE y Rumanía, país que accedió hace 7 años a la

El objetivo principal de esta investigación consiste en analizar las características de la auditoría financiera en ambos países, e identificar medidas de mejora de la misma de acuerdo con las necesidades actuales de los usuarios de la información financiera auditada.

La primera parte de la investigación tiene carácter teórico y se refiere a la evolución y al estado actual de la auditoría en España y Rumanía. A lo largo de la parte teórica, hemos comparado la evolución del concepto, de los objetivos, del marco jurídico y profesional, del sistema de control de calidad y del mercado de la auditoría financiera de España y Rumanía. Siguiendo la evolución de la auditoría en los dos países, descubrimos las particularidades de la misma, particularidades que representan el resultado de los fenómenos históricos, económicos y políticos que se han desarrollado en cada país.

La segunda parte tiene carácter empírico y se refiere a las perspectivas y expectativas actuales que tienen sobre la auditoría financiera los auditores financieros, los directores financieros de las empresas auditadas y los usuarios de las informaciones financieras auditadas.

En ambos países se aplicó un cuestionario a los tres grupos, relacionado con: el papel y la utilidad de la auditoría financiera, la independencia de los auditores o el informe de auditoría. El análisis de las respuestas obtenidas se realizó con los *Tests Kruskal Wallis* y *Mann Whitney*. Las diferencias obtenidas y las causas que las han determinado, han sido sintetizadas mediante el “*Modelo de las diferencias de perspectivas y expectativas sobre el papel, utilidad e independencia de la auditoría financiera*”.

En la última parte de la investigación, hemos realizado un Análisis SWOT sobre la auditoría financiera de España y Rumanía. Sobre la base de las amenazas y puntos débiles identificados, hemos hecho propuestas de mejora de la auditoría financiera en los dos países.

La conclusión final de la investigación es que a pesar del desarrollo experimentado por la auditoría financiera en ambos países, el nivel de utilidad de la misma no corresponde a las necesidades actuales de los usuarios de la misma. Por lo tanto, consideramos que los auditores financieros y las sociedades de auditoría deberían recapacitar sobre la importancia social que tiene su profesión y ampliar el alcance de sus responsabilidades, o buscar nuevos métodos o procedimientos compatibles con las necesidades actuales de los usuarios.

RESUM

El procés d'armonització internacional de l'auditoria financera ha comportat un canvi de les legislacions nacionals, influenciant d'aquesta manera sobre l'activitat dels auditors i de les empreses d'auditoria en els països de la UE. És de suposar que els canvis legislatius han generat millores en l'activitat de l'auditoria financera.

Per confirmar aquestes afirmacions hem realitzat una investigació teòrica-empírica, per tal d'esbrinar si els canvis legislatius produïts són suficients i si aquests cobreixen les necessitats actuals dels usuaris d'informacions financeres auditades, necessitats marcades en el període contemporani com a conseqüència de la crisi econòmica mundial.

Per poder realitzar aquest estudi hem escollit dos països europeus: Espanya, país que porta dintre de la més de vint anys, i Romania, país que ha entrat recentment a la UE.

L'objectiu principal d'aquesta investigació és poder estudiar les característiques de l'auditoria financera en els dos països, per tal de trobar mesures de millora d'aquesta, d'acord amb les necessitats actuals dels usuaris de la informació financera auditada.

La primera part d'aquesta investigació té caràcter teòric i fa referència a l'evolució i a l'estat actual de l'auditoria a Espanya i Romania. Al llarg d'aquesta primera part teòrica, hem comparat l'evolució del concepte, dels objectius, del marc jurídic i professional, dels sistemes de control de la qualitat i del mercat de l'auditoria financera d'Espanya i Romania. Seguint l'evolució de l'auditoria en els dos països, descobrim les particularitats d'aquesta, particularitats que representen el resultat dels fenòmens històrics, econòmics o polítics que s'han desenvolupat en cada país.

La segona part té caràcter empíric i fa referència a les perspectives i expectatives actuals que tenen sobre l'auditoria financera els auditors financers, els directors financers de les empreses auditades i els usuaris de les informacions financeres auditades.

En els dos països, es va aplicar als tres grups un qüestionari relacionat amb: el paper i la utilitat de l'auditoria financera, la independència dels auditors i l'Informe d'auditoria. L'anàlisi de les respostes obtingudes es va realitzar amb els Tests Kruskal Wallis i Mann Whitney, i les diferències descobertes tant a nivell de grups com entre els dos països, i les causes que han determinat aquestes diferències, han estat sintetitzades amb "El model de les diferències de perspectives i expectatives sobre el paper, utilitat i independència de l'auditoria financera".

En la part final de la investigació, hem realitzat un Anàlisi SWOT sobre l'auditoria financera d'Espanya i Rumania. En base a les amenaces i punts dèbils identificats, hem fet propostes de millora de l'auditoria financera en els dos països.

Com a conclusió final d'aquesta investigació podem dir que malgrat la contínua evolució de l'auditoria financera en els dos països, el nivell actual d'aquesta no correspon a les necessitats actuals dels usuaris de la informació financera auditada. Per tant, considerem que els auditors financers i les societats d'auditoria no poden deixar passar per alt la importància social que a dia d'avui es dona a l'auditoria financera i pot ser, ampliar l'abast de les seves responsabilitats, o buscar nous mètodes o procediments compatibles amb les necessitats actuals dels usuaris.

ABSTRACT

The process of international harmonisation of the financial audit has led to changes in national legislations, influencing thereby the activity of the auditors and the audit firms in the EU countries. It is supposed that the legislative changes have generated improvements in the activity of financial audit.

In order to validate these statements we have made a mixed research -theoretical and empirical, to check if the changes realised in the legislative plan are enough and if they cover the actual needs of the users of audited financial information, needs marked in the contemporary period by the consequences of the world economic crises.

To realise this study we have chosen two European States: Spain, which has been in the EU for more than 20 years and Romania, a country which has recently joined the EU.

The main objective of this research is the study of the characteristics of the financial audit in the two countries, to identify measures of improvements in accordance with to the actual needs of the users of the audited financial information.

The first part has a theoretical character and refers to the evolution and the current state of the financial audit in Spain and Romania. Throughout the theoretical part we have compared the evolution of the concept, the objectives, the professional and legal framework, the quality control system and the financial audit market in Spain and Romania. Following the evolution of the financial audit in the two countries we discovered its particularities, particularities that are the result of the historical, economical and political phenomena, which have taken place in each country.

The second part has an empirical character and refers to the perspectives and expectances on the financial audit of three groups: financial auditors, financial managers of the audited firms and the users of the audited financial information in Spain and Romania. In both countries, the

three groups were given a questionnaire which refers to themes such as: the role and the utility of the financial audit, the independence of the auditor or the audit report.

The Kruskal Wallis and Mann Whitney tests were used to analyse the responses received, and the discovered differences both at the group level and between the two countries and the causes that determined these differences have been summarised with the help of the “Model of differences between perspectives and expectances on the role, the utility and the independence of the financial auditor”.

In the last part of the research, we have realised a SWOT Analysis on the current situation of the financial audit in Spain and Romania. Based on the threats and the weak points discovered we have made a series of proposals of improvement to the financial audit in the two countries.

The final conclusion of the research is that in spite of the permanent evolution made by the financial audit in the two countries, the current level of development does not correspond to the actual needs of the users of audited financial information. Therefore we believe that the auditors and the audit firms should not pass over the social importance which is given to the financial audit and perhaps increase the range of its responsibilities, or look for new methods or procedures compatible to the actual needs of the users.

INTRODUCCIÓN

La auditoría financiera ha sido siempre un tema que me ha llamado la atención. En primer lugar por su permanente actualidad y en segundo por los libros y artículos leídos que hacían referencia a los escándalos financieros que, en algunos casos, podían haber sido evitados si la auditoría se hubiera desarrollado de una forma correcta.

El placer de leer y el interés por la investigación y el mundo académico han sido una constante en mi vida. El contacto con la literatura española de especialidad y las investigaciones publicadas me orientaron hacia un estudio empírico y comparativo entre Rumanía y España, ya que en Rumanía, la investigación está centrada principalmente en el ámbito teórico.

La realización de estudios empíricos y comparativos representa una necesidad en los países europeos. En materia de auditoría financiera, años atrás, estos estudios eran característicos en los países anglosajones, pero hoy en día se han extendido a todos los países europeos.

La necesidad de este tipo de investigación responde a los siguientes motivos:

- El fenómeno de globalización que caracteriza a la economía
- El interés por alcanzar una mayor convergencia entre los países europeos
- La interrelación de flujos económicos con los nuevos miembros de la UE que representan nuevos mercados para el resto de estados miembros con más experiencia y más poder económico
- La comparación de la situación real en diferentes países ayuda al desarrollo y progreso de la armonización de la contabilidad y la auditoría a nivel europeo e internacional
- La aparición de nuevos problemas y retos con los que se enfrenta la profesión de auditoría
- La presencia de crisis económica que estamos atravesando, crisis que ha golpeado plenamente la profesión de auditoría financiera.

Sostenemos la necesidad de que los investigadores se vayan acercando a la realidad, al conocimiento de las percepciones y expectativas de los agentes económicos, para ayudar a

encontrar soluciones que faciliten el acercamiento de las perspectivas de los usuarios de informaciones financieras auditadas, con vistas a mejorar la confianza en el medio económico actual.

A medida que me he ido introduciendo en el tema, he encontrado más motivos para realizar un estudio comparativo entre Rumanía y España.

La mayoría de los estudios empíricos y comparativos realizados en España sobre temas de auditoría financiera tenían fecha anterior a la Directiva 2006/43/CE de y no sorprendían las actuales perspectivas y expectativas de los auditores financieros o de los usuarios de la información contable auditada.

Además, no hay ningún estudio comparativo entre España, país que cuenta con más de 20 años en la UE y un país que ha entrado recientemente en la UE, como Rumanía. Este interés es mayor al considerar el objetivo de la UE sobre armonización y comparabilidad de la contabilidad y auditoría en Europa. Por esta razón, un estudio comparativo entre España y Rumanía enriquecería la literatura de especialidad con nuevos elementos.

Aunque el nivel de desarrollo económico de los dos países es diferente, las circunstancias sociales, legales, culturales y económicas poseen semejanzas y hacen que las respuestas obtenidas tras la aplicación de un cuestionario sean comparables e interpretables.

Los elementos de similitud entre los dos países son:

- Estructura socio-económica parecida
- Posición periférica dentro de la Unión Europea
- Sistema de contabilidad español, semejante al rumano. En ambos casos con una notable influencia francesa plasmada en los respectivos Planes Generales de Contabilidad.
- En España y en Rumanía no ha habido una tradición importante en materia de auditoría, ni a nivel legislativo, ni a nivel práctico. El acceso a mercados más desarrollados, el auge económico, el aumento del número de empresas, la entrada de capital extranjero, los cambios políticos y sociales que se han producido en España y Rumanía, han hecho que la auditoría financiera represente una necesidad.
- En los dos países ha tenido lugar un proceso continuo de emisión normas para regular la actividad comercial, contable y de auditoría, en concordancia con las Directivas europeas.

España puede representar para Rumanía un modelo de postadhesión a la UE. La entrada de España en la Comunidad Europea en el año 1986 influyó muy positivamente en su economía. La transformación, desde el punto de vista social y económico, verdaderamente espectacular que se ha producido, ha demostrado que España ha utilizado muy bien las dos décadas. Las políticas sociales y económicas seguidas por las autoridades españolas representan un buen modelo postadhesión a seguir. Suponemos que la actividad de los auditores financieros de este país también ha tenido un influjo positivo sobre el desarrollo económico. Las informaciones financieras de las empresas auditadas han ofrecido una imagen fiable. De esta manera, los usuarios han sido capaces de tomar decisiones bien informadas y los auditores contribuyen de este modo al progreso económico y social.

El ejemplo de España puede resultar útil para proyectar una imagen de Rumanía, 20 años después de su adhesión a la UE. Es verdad que Rumanía en el momento de su adhesión a la UE era más pobre que España. El PIB de España a finales del año 1985, año anterior a la adhesión a la UE, era de 175 mil millones de \$, y el PIB de Rumanía a finales del año 2006, año anterior a su adhesión a la UE, era de 122 mil millones de \$, teniendo Rumanía una dimensión geográfica y una población más reducidas que España.

Las hipótesis de esta investigación se fundan en el siguiente *contexto económico*:

Las condiciones económicas actuales están en continuo cambio. En la última década, las grandes transformaciones que atraviesa la economía mundial han venido imponiendo las transacciones electrónicas, que aumentan la velocidad y el volumen de operaciones, creando una interdependencia real de los mercados financieros. La auditoría financiera viene a respaldar, a ofrecer seguridad a estas operaciones. Todos estos cambios se desenvuelven sobre el fondo de una crisis económica, que estalló en el año 2008.

Por este motivo, nuestra orientación en la realización de esta investigación es una pragmática¹. La ciencia económica ha de ser una disciplina científica con finalidad práctica.

¹ El pragmatismo es una orientación filosófica afirmada en el terreno del pensamiento americano teniendo como representantes destacados a Charles S. Pierce (1839-1914), J. Dewey (1859-1952), W. James (1842-1910), F.C.S. Schiller (1864-1937). Los pragmatistas han enseñado que en su adaptación al medio natural, el hombre se halla ante unas situaciones problemáticas – que son estados objetivos de las actividades humanas cargadas de derrota, inseguridad o confusión. La vida es enfocada como una continua transformación de las situaciones problemáticas en situaciones no problemáticas, resueltas.

Pragmático significa conforme a la acción, al servicio de la práctica, orientado hacia la conexión de las disponibilidades personales y de las consecuencias de la acción. Desde un enfoque histórico, pragmático que

De esta manera, *la pregunta de la investigación* es: El estado actual de la evolución de la auditoría financiera ¿corresponde a las necesidades, perspectivas y expectativas presentes de los usuarios de informaciones contables auditadas de Rumanía y España?

El objetivo principal de esta investigación es el de estudiar las características de la auditoría financiera de Rumanía y España, desde el punto de vista teórico y empírico, para identificar medidas de mejora de la misma en ambos países y posibilidades de acercamiento de las perspectivas y expectativas de los usuarios de información contable auditada.

De este modo podremos relacionar los datos obtenidos de la documentación teórica bibliográfica, con los descubiertos con la ayuda del cuestionario. Creemos que los conocimientos auténticos se distinguen de los falsos en función de la concordancia o no concordancia con los hechos empíricos.

Así, *la primera hipótesis* de esta investigación es:

I.1. La auditoría financiera va progresando y perfeccionándose en un país al mismo tiempo que el desarrollo económico y social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que está sirviendo.

En el contexto de la actual crisis económica mundial, la auditoría financiera aparece como un garante de la realidad de las informaciones financieras. Ésta debe estar pendiente de las transformaciones de la vida económica, más aún, debe adelantarse un paso y prever los fenómenos que podría afectar a los agentes económicos.

Como respuesta a la afirmación de las sociedades multinacionales y a la globalización del mercado financiero surgieron las normas internacionales de contabilidad, con la idea de ser adaptados por un amplio número de países. Europa no ha quedado indiferente ante este fenómeno, actuando permanentemente, desarrollándose al ritmo de las exigencias del momento y de los acontecimientos económicos.

En este sentido, *la segunda hipótesis* de esta investigación es:

viene del griego “pragmáticos”, se podría describir como versado, entendido, experto en negocios o apto para la acción, sirviendo a la práctica, implicado prácticamente, sirviendo al bienestar público y a la necesidad general.

I.2. En Rumanía y en España se han dado pasos importantes en la armonización del proceso de auditoría financiera, de modo que el marco jurídico y profesional de los dos países presenta similitudes.

En este contexto, es evidente el hecho de que en el mundo contemporáneo se ha impuesto una primacía de los valores de la utilidad. El pragmatismo recurre a la práctica, como criterio de verificación de los conocimientos. Por eso, los métodos de investigación empírica y la relación permanente con la realidad son indispensables. En este sentido, nos proponemos la realización de un estudio empírico, mediante la aplicación de un cuestionario, partiendo de *dos hipótesis*:

I.3. Existen diferencias de perspectivas y expectativas entre Rumanía y España, en lo que concierne a la independencia, al papel y la utilidad de la auditoría financiera, y

I.4. Existen diferencias de perspectivas y expectativas por parte de los auditores financieros, directores de las empresas auditadas y de los usuarios de informaciones contables auditadas en lo relativo a la independencia, el papel y la utilidad de la auditoría financiera.

La Tesis Doctoral esta dividida en *tres partes principales*:

- La parte teórica: se refiere a la evolución y al estado actual de la auditoría financiera, tanto a nivel internacional como a nivel de Rumanía y España.
- La parte empírica: se refiere a las perspectivas y expectativas actuales que tienen sobre la auditoría los auditores financieros, los directores financieros de las empresas auditadas y los usuarios de las informaciones contables auditadas de los dos países.
- La parte final de la investigación: sobre los resultados obtenidos en las primeras dos partes, haremos propuestas de mejora de la auditoría financiera tanto para Rumanía como para España.

La primera parte va del capítulo 1 al capítulo 6, tiene carácter teórico y se refiere a la evolución y al estado actual de la auditoría en España y Rumanía. A lo largo de los primeros 5 capítulos, fue analizada la evolución del concepto, de los objetivos, del marco jurídico y profesional de la auditoría financiera, del sistema de control de la calidad y también la estructura y la evolución del mercado de auditoría en los dos países. Siguiendo la evolución de la auditoría, descubrimos las particularidades de la misma, tanto en España como en

Rumanía. Las particularidades representan el resultado de los fenómenos históricos, económicos y políticos que se han desarrollado en cada país.

El estudio tiene un carácter comparativo. A lo largo de la investigación teórica hemos comparado la auditoría financiera de Rumanía con la de España, teniendo permanentemente presente la política europea e internacional de convergencia y armonización.

Hemos intentado analizar en profundidad los problemas de la auditoría financiera, emplazando la investigación en el “contexto del descubrimiento” de los problemas, mediante un enfoque abierto, destacando “cómo” y “por qué” se actúa de cierta manera, prácticas o comportamientos inéditos o nuevos modos de pensar e interpretar las normas de auditoría.

La segunda parte se refiere a la investigación empírica realizada y está formada por los capítulos 7, 8, 9 y 10. Se refiere a la aplicación de un cuestionario, para conocer percepciones y expectativas sobre la independencia de los auditores, el informe de auditoría y el papel y la utilidad del trabajo de los auditores.

Para ver si tenemos diferencias significativas entre las respuestas de los tres grupos de agentes implicados: auditores, directores financieros y usuarios de la información contable auditada, de Rumanía y de España, hemos empleado el *Test Kruskal Wallis*, y para analizar las diferencias entre las respuestas de los auditores financieros de Rumanía y de España, entre los directores financieros de Rumanía y los de España o entre los usuarios de los dos países, hemos empleado el *Test Mann Whitney*.

Debido al análisis e interpretación del gran número de preguntas que forman el cuestionario, hemos considerado de utilidad crear un modelo que hemos denominado: “*El Modelo de las diferencias de perspectivas y expectativas acerca del papel, la utilidad e independencia de la auditoría financiera*”. El modelo tiene la función de sintetizar los resultados obtenidos y ofrece la posibilidad de identificar las causas que llevan a la existencia de diferencias de perspectivas y expectativas entre los grupos participantes en el estudio.

Tras la realización de este estudio, creemos que la existencia de diferencias actuales de perspectivas conduce a la existencia de expectativas diferentes por parte de los usuarios de la información contable auditada. Para mejorar la imagen de la profesión de auditoría, el Modelo también propone soluciones que acortan las diferencias de perspectivas y expectativas entre los tres grupos. El acercamiento de las perspectivas y expectativas de los usuarios de las

informaciones contables auditadas tendrá como resultado el incremento de la confianza en las informaciones contables auditadas y en el medio económico en general.

Al final de cada parte hemos señalado si las hipótesis han sido demostradas o no y hemos presentado las conclusiones de la parte teórica o empírica.

La tercera parte, formada por el capítulo 11, finaliza la investigación. Con la ayuda de un Análisis SWOT hemos identificado los puntos débiles y las amenazas de la auditoría financiera en Rumanía y España, puntos que han servido como base para efectuar propuestas de mejora en los dos países.

La idea central de esta investigación, que reúne las cuatro hipótesis, se centra en el hecho de que a pesar de la evolución experimentada, de los pasos importantes que se han dado en la armonización del proceso de auditoría financiera, existen diferencias de perspectivas y expectativas por parte de los auditores financieros, de los directores de empresas auditadas y de los usuarios de informaciones contables auditadas de Rumanía y España, en lo que concierne la independencia, el papel y la utilidad de la auditoría financiera. Por eso, la auditoría financiera debe ir progresando y perfeccionándose al mismo paso que los acontecimientos económicos y sociales, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que sirve.

PARTE I

EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA

FINANCIERA EN RUMANIA Y ESPAÑA

A lo largo de la primera parte de la Tesis vamos a analizar y comparar la evolución y la situación actual de la auditoría financiera en Rumanía y España, desde el punto de vista conceptual, de los objetivos, del marco jurídico, profesional, del sistema de control de la calidad y de la estructura del mercado de auditoría en los dos países. El propósito del estudio teórico es demostrar las hipótesis establecidas y de ofrecer una base para contestar a la pregunta de investigación – si el estado actual del desarrollo de la auditoría financiera corresponde a las necesidades actuales de los usuarios de informaciones contables auditadas.

Las hipótesis que intentaremos demostrar en el marco de la investigación teórica son:

- I.1. La auditoría financiera va progresando y perfeccionándose en un país al mismo tiempo que el desarrollo económico y social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que sirve.
- I.2. En Rumanía y en España se han dado pasos importantes en la armonización del proceso de auditoría financiera, de modo que el marco jurídico y profesional de los dos países presenta muchas similitudes, siendo las diferencias poco significativas.

Para realizar la parte teórica hemos empleado los siguientes tipos de investigación:

- Investigación descriptiva – con ayuda de la cual hemos realizado la recolección de datos, presentando la evolución histórica de la auditoría financiera y una descripción crítica de la situación presentada.
- Investigación explicativa – no nos hemos limitado a la simple descripción de la situación existente sino que hemos intentado analizar y explicar las diferencias y las semejanzas descubiertas, sus causas e implicaciones.
- Investigación comparativa – la comparación está presente a lo largo de toda la investigación y se refiere a la situación de la auditoría financiera de Rumania y de España relacionándola permanentemente a las Directivas Europeas. Representa el método básico utilizado en esta parte de la Tesis.

Los datos han sido recogidos sin cuantificaciones o reelaboraciones, siendo interpretados, analizados y comparados a lo largo de la primera parte de la Tesis.

CAP. 1

EVOLUCIÓN DEL MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

El primer objetivo de este capítulo es el de explicar como el marco teórico y conceptual de la auditoría financiera ha progresado y se ha perfeccionado al mismo tiempo que el desarrollo económico y social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que sirvió.

Como consecuencia, las tareas que nos proponemos se refieren a:

- seguir la evolución histórica de la sociedad y de la auditoría
- realizar un análisis comparativo de las particularidades evolutivas de la auditoría financiera en Rumanía y España
- realizar un análisis de la evolución del concepto de auditoría financiera
- analizar la evolución de los objetivos de la auditoría financiera, según las necesidades de cada periodo histórico
- investigar sobre la finalidad de la auditoría financiera contemporánea en Rumanía y España y la utilidad de la misma con ayuda de la literatura especializada.

El segundo objetivo del primer capítulo consiste en analizar si el marco conceptual de la auditoría financiera en Rumanía y España presenta muchas similitudes, siendo las diferencias poco significativas. Para lo cual haremos un estudio pormenorizado de los conceptos clave de sendos marcos conceptuales, destacando las diferencias con mayor impacto en la elaboración de información financiera en las empresas.

1.1. EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA

1.1.1. Breve historia de la auditoría

La explicación de la evolución histórica de la auditoría comprende una revisión de los acontecimientos que han tenido mayor impacto en la actividad y en la profesión. Sin ser este

el objeto principal de nuestra tarea, creemos relevante su revisión para poder explicar el progreso experimentado, de modo simultaneo al desarrollo económico y social.

“El histórico de la auditoría financiera está fuertemente unido a la contabilidad por una parte y a la vida comercial, por otra parte.” (Neamțu H. y otros, 2012)

Desde la Prehistoria, el ser humano sintió la necesidad de escuchar y comunicarse con sus semejantes al encontrarse en ciertas situaciones fundamentales de la vida cotidiana,. En ese momento aparece un modo de comportamiento que llama a la reflexión, al análisis, a la observación y a la elección de la mejor opción. Cuando el ser humano se dio cuenta de ello, en cierto modo, se establecieron las bases de la auditoría, ya que realizaba acciones de diagnóstico, revisión, evaluación, control o recomendaba una estrategia a seguir, para obtener un estado de bienestar para la sociedad primitiva a la que pertenecía.

En la Antigüedad, 5000 años a.C. aparecen los primeros escritos, desarrollándose nuevas formas de organización, nuevas formaciones socio-económicas, filosóficas y culturales. Junto con éstas surgió la necesidad de mejorar la situación económica de las comunidades o de los reinos. Por ello, esta tarea fue confiada a un miembro de la respectiva comunidad, que sabía escribir y que dominaba los números, para realizar actividades de organización de los datos y de las cifras, que permitieran una evaluación de la situación económica, en base a la cual iban a tomarse decisiones. (Sánchez J.L., 2008)

Durante este período se ponen los fundamentos de la contabilidad, es decir, la realización de los primeros balances solicitados por los gobernantes o los reyes de unos pueblos, como fueron los fenicios, los egipcios, los mesopotámios, los hindúes, los chinos, o más tarde los griegos, los romanos, los hebreos u otros pueblos memorables que, debido a los descubrimientos científicos realizados pero también debido a su poder de organización transmitieron a través de generaciones, e hicieron posible el estado actual de civilización.

Desde el período de la Antigüedad datan los primeros documentos aferentes a las transacciones comerciales, como serían el cheque, la letra de cambio, los primeros registros de bienes o informaciones sobre los procesos de producción. Como forma de comercio predominaba el trueque.

Del período romano nos quedan los primeros registros verdaderamente contables “*Codex Tabulae*”, que en una parte registraban los ingresos “*acceptum*” y en la otra parte los gastos

“*expesum*”. Después del año 235 d.c. la contabilidad era de gran importancia en el marco del Imperio Romano. Observamos la conducción de un Registro para las operaciones de caja “el Adversaria” y un registro para las demás operaciones “el Codex”, con ayuda de los cuales los romanos tenían un control exacto sobre el patrimonio. Los banqueros de ese período fueron los que desarrollaron en mayor medida las técnicas de la contabilidad.

En el período de la Edad Media surge un nuevo sistema de organización económico, espiritual y social, en que una contribución importante para el desarrollo de la contabilidad desempeñó la iglesia católica que, en el siglo VIII emitía documentos de inventario anual del patrimonio. En Italia y en Francia la actividad contable llegó a ser una profesión de prestigio, efectuada por intelectuales “escribanos”, desarrollando valores esenciales para la ética profesional – como sería la honradez y la corrección.

En el período Moderno tuvieron lugar asimismo acontecimientos que favorecieron el desarrollo de la contabilidad y de la auditoría. En el siglo XV se generalizaron los números árabes, se descubrió la imprenta, el monje Benedetto Cotrugli es el pionero de la doble partida, utilizando el “Cuaderno Mayor”, el Registro Diario “*Giornale*” y el “*Memoriale*”, y Luca Paciolo publica en la Venecia del año 1494 “*Summa de Aritmetica, Geometrica proportioni et proportionalita*”, donde ofrece una explicación clara y detallada sobre el registro en partida doble y sobre la necesidad de dirigir una contabilidad sincera (Sánchez J.L., 2008).

En el siglo XVI la actividad contable adquiere una gran importancia en el sector económico y social. Una contribución importante tuvieron Grammateus en Alemania, Tagliente en Italia, Salcedo y Felipe II en España. Hasta el siglo XVIII los auditores tenían el papel de descubrir o prevenir las fraudes, y los auditores tenían cierto estatuto social y venían de entre los curas o los contables, teniendo calidades morales reconocidas.

En los siglos XVII y XVIII nace el Mercantilismo en Francia, y en Inglaterra aparecen los grandes imperios comerciales e industriales, que imponen la contabilidad como actividad profesional, independiente y libre. Los auditores procedían de las filas de los mejores contables, siendo sus labores requeridas por el estado, por los accionarios o por los bancos. Napoleón Bonaparte en 1805, impone que los practicantes de este oficio estén sometidos a un riguroso examen.

La época Contemporánea fue marcada por acontecimientos históricos, como la Revolución Industrial de Inglaterra y Europa (el liberalismo clásico de Smith y David Ricardo) o la Revolución Ideológica de Francia (la filosofía individualista de Hegel y Kant), que pusieron las bases del renacimiento económico en Europa y de la transformación espectacular, de la tecnificación de la Contabilidad.

Entre 1881 y 1895 aparece el bloqueo económico de Inglaterra, y los Estados Unidos toman la iniciativa en el dominio de las invenciones e innovaciones. Aparece la máquina de contabilidad que ayuda a sumar los números con ayuda de las teclas, el reloj que marca el horario, el sistema de las tarjetas perforadas. La contabilidad es reconocida como actividad académica en la Universidad de Pensilvania y como actividad profesional a través de AAA (Association of Public Accountants) en 1886, en Edimburgo en 1854, en Francia en 1891, en Austria en 1895, en Holanda en 1895, en Alemania en 1896 y en Italia en 1893.

A principios del siglo XIX los auditores son ya profesionales reconocidos, como una especialización distinta de la contabilidad. La generalización del término “auditoría” es propia del siglo XIX, cuando tuvo lugar una delimitación de las competencias y responsabilidades de los administradores o directores ejecutivos de las empresas, de la de los propietarios (socios o accionistas). El nivel que alcanzaron los negocios en ese período, la internacionalización y complejidad de las transacciones ya no permitían a los propietarios el control eficaz de las sociedades. Por este motivo, la dirección de los negocios y la gestión del patrimonio pasa a manos de los gerentes, personas preparadas en este sentido. En un principio los propietarios verificaban personalmente la actividad de los gerentes, pero con el paso del tiempo se vieron obligados a recurrir a los servicios de profesionales independientes de la dirección de las entidades, para que verificasen la honradez, la corrección y el modo en que era gestionada su riqueza por los gerentes.

En Inglaterra se crean los primeros gabinetes de auditoría, y los inspectores o revisores recibieron la denominación de auditores financieros, al dedicarse a la administración de los bienes de las empresas halladas al borde de la quiebra. “La profesión de auditor era muy buscada y bien pagada” (Neamțu H. y otros, 2012, pág. 11).

A principios del siglo XX aparecen las primeras Asociaciones de Contabilidad que empiezan a establecer sus propias normas y sus propios convenios para el ejercicio de esta profesión – en 1899 en Suecia, en 1916 en Suiza, en 1917 en Japón. Entre los años 1930 y 1950 se han

verificado y publicado por AAA todo lo que estaba relacionado con los principios de la contabilidad.

En Estado Unidos, tras la crisis económica de 1929, las empresas buscaban soluciones para reducir los gastos y aumentar la eficacia. En este sentido, ellas empezaron a recurrir a los servicios de los gabinetes de auditoría externa, pero posteriormente organizaron sus propios departamentos de auditoría interna. Por tanto, la auditoría externa y la interna se organizaron bajo la presión del público, de los propietarios y de los demás usuarios de informaciones contables, que manifestaron cierta desconfianza en la corrección o competencia de los gerentes.

Al mismo tiempo los gerentes también sintieron la necesidad de organizar los departamentos de auditoría interna, debido a ciertos factores socio-económicos que actuaban en aquel período: la descentralización de las actividades de las grandes empresas por zonas geográficas o por sectores de actividad, el aumento de la complejidad del acto gerencial, la diversificación de las actividades, el incremento de la competencia. Para dominar los riesgos y alcanzar los objetivos los gerentes necesitaban los servicios de unos consultantes, que les concedan asistencia gerencial.

A finales de la crisis económica de 1929, los propietarios y los inversores acusaron a la contabilidad y a la dirección de las empresas las pérdidas sufridas. “Se aprecia que esta crisis no fue solamente económica, sino también una crisis de la calidad de las informaciones suministradas por la contabilidad” (Feleagă N., 1999). Las informaciones presentadas no exponían la situación real del patrimonio, eran irrelevantes, insuficientes y demasiado optimistas. Los administradores a veces, con fines oscuros intentaban presentar situaciones envilecidas o engañosas a los propietarios.

Por eso las personas responsables de la toma de decisiones económicas recurren a los servicios de seguros concernientes a la calidad de las informaciones que se les suministran, de unos profesionales independientes, llamados auditores financieros. El desarrollo de los intercambios internacionales, la realización de trabajos contables complejos necesitaban conocimientos especializados de análisis y evaluación, que estos profesionales poseían.

Tras los años '70, los gabinetes de auditoría se reorganizaron en forma de redes internacionales de auditoría, alcanzando en breve tiempo homogeneidad en los métodos de trabajo y en la calidad de las prestaciones. Varían mucho en tamaño y se caracterizan por la

fuerte especialización de sus empleados por dominios o grupos de elementos, promoviendo el trabajo en equipo y abreviando así el tiempo necesario para una misión de auditoría. Se otorga una atención especial a los aspectos relacionados con las normas de contabilidad, utilizando técnicas contables eficaces y empiezan a crearse las primeras asociaciones profesionales.

El período contemporáneo está marcado por un desarrollo acelerado de la auditoría financiera, determinada por las modificaciones continuas de los mercados de capital, por el fenómeno de globalización y por los avances tecnológicos sin precedentes. Todo ello impone la actualización permanente de las Normas Internacionales de Contabilidad, de las Normas Internacionales de Auditoría y el perfeccionamiento continuo de las técnicas y de los métodos de auditoría.

Los comienzos de la auditoría financiera en Rumanía y España difieren en gran medida, del momento en que se inician y de su expansión, estando influidos, en todo caso, por los acontecimientos políticos que suceden y condicionan la evolución reciente de los dos países.

1.1.2. Los comienzos de la auditoría financiera en Rumanía

En Rumanía en el período de entreguerras se desarrolla un sistema de control financiero mediante la fundación en 1918 de la Guardia Financiera, “un cuerpo de control fiscal organizado militarmente, que pertenecía a la administración central del Ministerio de Hacienda”. La esfera de acción era bastante amplia, y los actos emitidos con motivo de las constataciones tenían poder de ley. En el año 1929 mediante la Ley de la contabilidad se introduce la contabilidad por partida doble (Tătaru V., 2007, pág. 44) que sigue utilizándose en el presente y la separación de la contabilidad de los manipuladores de dinero.

En 1930 se reorganiza la Corte de Cuentas, que lleva a una mejor organización del control financiero. Actúa en la esfera del control preventivo, del control de gestión y en la esfera jurisdiccional.

Los acontecimientos políticos del período moderno (1945-1989) también han dejado su impronta en el control financiero. Fueron suprimidas la Corte de Cuentas, y sus atribuciones fueron asumidas por los dirigentes de los servicios de contabilidad en el marco de las empresas y la Guardia Financiera cuyas atribuciones fueron asumidas por la Dirección de Control y Revisión del Ministerio de Hacienda y por la Milicia Económica. Por tanto, fueron

suprimidas las instituciones democráticas y sustituidas por instituciones al servicio de la política dictatorial comunista.

Después del año 1990, en el período contemporáneo, Rumanía pasa a una economía de mercado, volviendo a las instituciones financieras del período de entreguerras, pero adaptadas a las condiciones concretas del período de transición (Tătaru V., 2007, pág. 44). En estas condiciones surge la auditoría financiera en Rumanía, como una necesidad adaptada a las nuevas condiciones políticas y económicas.

El organismo que “organiza, coordina y autoriza el desenvolvimiento de la actividad de auditoría financiera en Rumania” es la Cámara de los Auditores financieros de Rumania (CAFR). Ella fue constituida en el año 1999, mediante emisión de O.U.G. no. 75/1999. Es un organismo hallado en la subordinación del Ministerio de Hacienda y está vigilado por la Comisión de Supervisión. En Rumanía la actividad de auditoría está regulada por O.U.G. no. 75/1999, O.U. no. 90/2008, la Ley no. 26/2010 y las demás decisiones y reglamentos emitidos permanentemente por CAFR.

1.1.3. Los comienzos de la auditoría financiera en España

En España, como en Rumanía, hasta el año 1975 las condiciones sociales y políticas existentes influyeron en el proceso de desarrollo de la auditoría.

La legislación comercial española era muy anticuada. Las únicas normas que hacían referencia a la verificación de las cuentas anuales eran el Código de Comercio del año 1885, siendo revisado parcialmente en el año 1973 y la Ley de las Sociedades Anónimas del año 1951. La auditoría no estaba prevista en ninguna norma legal.

Hasta la aparición de la primera Ley de Auditoría en el año 1988, en España coexistían algunas organizaciones, donde estaban inscritos los profesionales auditores.

En el año 1943 se crea el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, como una organización profesional, relacionada con el Ministerio de Economía. Hasta el año 1970, esta organización tenía inscritas en su Registro sólo a personas físicas y más tarde, también empiezan a admitir sociedades de auditoría.

En el año 1982 aparece el Registro de Economistas Auditores (REA), creado por el Consejo General de Colegios de Economistas, para defender la actividad de los economistas que trabajaban en el dominio de la auditoría.

Posteriormente, el Consejo Superior de Titulares Mercantiles funda el Registro de Titulares Mercantiles Auditores, para defender los intereses de las personas especializadas en el campo de los negocios ante la nueva ley de auditoría que iba a aparecer.

En este fondo de coexistencia y competencia entre las tres organizaciones profesionales, aparece en España la Ley de Auditoría de Cuentas no. 19/1988, seguida por el Real Decreto 163/1990 que desarrolla la ley mencionada. Dicha ley supone la transposición en la legislación de España de las Directivas IV, VII y VIII.

La aparición de la Ley 19/1988 tiene como consecuencia la creación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo público autónomo, con carácter administrativo, dependiendo del Ministerio de Hacienda. Este organismo asumirá el control tanto de las actividades de contabilidad como de la auditoría en España. Las atribuciones de ICAC se refieren a todos los aspectos de auditoría, empezando con la actividad de normalización hasta la de organización y operación. Aquí podemos recordar:

- la actualización y perfeccionamiento de la actividad de auditoría
- el control de la actividad de contabilidad y auditoría
- la creación de un nuevo Registro Oficial de Auditores (ROAC)
- determinar las normas básicas para la organización de los exámenes de aptitud profesional
- homologar y publicar las Normas de auditoría en España, propuestas por las corporaciones profesionales
- actividad de investigación y documentación para el desarrollo y perfeccionamiento de la actividad e auditoría
- coordinar y cooperar con los organismos nacionales e internacionales en el campo de la auditoría financiera y especialmente con CEE.

En lo que concierne al Estatuto de las organizaciones profesionales, los auditores además de estar inscritos en ROAC (registro perteneciente al ICAC), pueden pertenecer también a organizaciones profesionales. El Reglamento que desarrolla a la Ley 19/1988, establece las condiciones que tales organismos profesionales debe cumplir, es decir:

- en el estatuto de los mismos, una de las actividades que ha de aparecer de forma separada debe referirse a la auditoría
- por lo menos el 10% de los auditores inscritos en ROAC también deben estar inscritos en esta organización;
- por lo menos el 15% de los auditores ejercientes inscritos en ROAC también deben estar inscritos en esta organización.

En España, actualmente están reconocidas 3 Corporaciones Profesionales que representan a los auditores, pero desde el punto de vista legislativo, se pueden constituir otras. Estas son:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, cuya actividad exclusiva es la auditoría
- Consejo General de Colegios de Economistas de España, que ha creado como órgano interno dedicado a la auditoría el Registro de Economistas Auditores (REA)
- Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, que ha creado como su órgano interno dedicado a la auditoría Registro General de Auditores (REGA).

Entre los cargos que estas organizaciones desempeñan podemos recordar la elaboración y revisión de las Normas Técnicas de Auditoría, la realización de los exámenes de aptitudes profesionales, la organización de los cursos de formación teórica, homologados por ICAC y programas de formación continua para los miembros auditores, la evaluación del control de calidad de las actividades profesionales desarrolladas por sus miembros y vigila sobre las normas deontológicas de la organización. Asimismo, proponen a ICAC la apertura de procedimientos de sanciones para los miembros que han cometido infracciones.

Como se puede observar, estas organizaciones realizan trabajos operativos, delegados por ICAC. Desde el punto de vista profesional tienen una importancia aparte, ya que representan las instituciones que velan por los derechos de los auditores y representan los intereses de los mismos en el ámbito nacional.

Como se ha podido observar, en cada país y en casi cada etapa histórica de la humanidad hubo una forma de contabilidad, estrechamente relacionada con las necesidades socio-económicas del momento, pero también a lo que hoy conocemos como “auditoría”, contribuyendo sustancialmente al desarrollo de estas civilizaciones.

Por tanto, se puede afirmar que la auditoría, igual que la contabilidad, surgió por necesidades de las empresas y exigencias de los usuarios de información financiera, perfeccionándose y progresando en tiempo, concomitantemente con las realidades de la vida política y social.

1.2. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE AUDITORÍA

En la actualidad la auditoría es un fenómeno habitual en los países con un alto nivel de desarrollo económico. La palabra “auditoría” tiene orígenes latinos y procede del verbo “*audio*”, “*audite*”, que significa “escuchar”, y más tarde encuentra su explicación en el verbo inglés “*to audit*”, que tiene el sentido de “examinar”, “verificar”. A lo largo del tiempo este término ha recibido una multitud de definiciones y clasificaciones, pero en general es sinónimo de “controlar”, “verificar”, “inspeccionar”, “revisar”.

A continuación presentaremos la evolución del concepto de auditoría, en las definiciones otorgadas por algunos autores conocidos:

Mautz R.K. (1970) ve la auditoría como a “un ejercicio práctico y lógico”. Estamos de acuerdo con esta definición, añadiendo que en su desenvolvimiento recorre unas etapas, que juntas forman un proceso complejo. En este sentido Sánchez J.L. (2008) dice que “cada una de estas secuencias se constituye como anterior y necesaria para las siguientes”. En la concepción de Wallace W.A. (1995) la auditoría es “planeada y condicionada por el cumplimiento de unas normas técnicas”. Por tanto, no se desenvuelve al azar, al antojo del auditor, sino con unos métodos bien fijados. En este caso, la auditoría representaría la última fase del proceso contable.

En cambio, Mautz R.K. y Sharaf H.A. (1961) establecen las características que diferencian la auditoría de la contabilidad. Ellos señalan que la auditoría examina críticamente las informaciones contables, teniendo un carácter analítico e investigador. Posee métodos de control, teniendo como objetivo la obtención de pruebas y la búsqueda de elementos justificativos en los estados financieros. Conforme a estos dos autores la auditoría no tiene “sus raíces principales en la contabilidad”, sino “en la lógica, de donde ha obtenido gran parte sus ideas y métodos”. Ellos no consideran la auditoría como una subdivisión de la contabilidad.

La mayoría de los autores subrayan el hecho de que la auditoría constituye un proceso que otorga credibilidad y fiabilidad a las informaciones económicas. Así, Schlosser R.E. (1986) señala que la auditoría trata de “traer un grado de validez al objeto revisado”, lo cual justifica el hecho de que la auditoría “no es una subdivisión o una continuación” de la contabilidad.

Nuestra opinión es que la auditoría examina las cuentas anuales teniendo a su alcance técnicas y métodos propios. Se entrecruza con la matemática, la estadística, las ciencias del comportamiento y con la ética.

Cañibano L. (1993) define la auditoría en términos generales y dice que significa “examinar y verificar informaciones, registros, procesos, circuitos” con el objeto de “expresar una opinión sobre la solvencia y fiabilidad de los mismos”.

Lopez A. (1995) señala que la auditoría financiera “debe ser el resultado de una estrategia atentamente concebida”, y para Arens A. y Loebbecke J. (2003) la auditoría representa “la acumulación y evaluación de la evidencia acerca de las informaciones cuantificables de una unidad económica para determinar e informar sobre el grado en que estas informaciones se corresponden con criterios preestablecidos. La auditoría debe ser realizada por una persona cualificada e independiente”.

Si nos adentramos en las legislaciones de diferentes países, por ejemplo Rumanía, conforme a O.U.G. no. 75/1999 la auditoría financiera “representa la actividad de examen, con el fin de expresar los auditores financieros una opinión suya sobre los estados financieros, de conformidad con las normas de auditoría, armonizadas con las normas internacionales de auditoría, adoptadas por la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía”.

La nueva Ley no. 26/2010 concerniente a la actividad de auditoría financiera, señala que la misma “representa la actividad desarrollada por los auditores financieros con vistas a expresar una opinión sobre las situaciones financieras o de algunos componentes de las mismas, el ejercicio de otras misiones de aseguramiento y servicios profesionales, conforme a las normas profesionales de auditoría y a otros reglamentos adoptados por CAFR”. Los auditores financieros pueden ser personas físicas o empresas de auditoría, que han adquirido la calidad de miembros de CAFR.

Señalamos y aprobamos el complemento de la primera definición con el hecho de que la actividad de auditoría financiera integra tanto actividades de auditoría como otras actividades

conexas, en conformidad con las normas internacionales u otros reglamentos del dominio, tales como las Normas Internacionales, las Normas Europeas o Normas Nacionales.

La legislación española, mediante la Ley no. 19/1988 de Auditoría de Cuentas, en el artículo 1.1 señala que la auditoría financiera es “una actividad que consiste en la revisión y verificación de documentos contables”, teniendo por objeto “la emisión de un informe que puede tener efectos ante los usuarios”.

Consideramos de utilidad lo añadido por el Real Decreto no. 1636/1990 que aprueba el Reglamento de aplicación de la Ley no. 19/1988, que desarrolla la definición anterior y califica la auditoría como una “actividad realizada por una persona cualificada e independiente”. Queremos llamar la atención que la auditoría financiera está definida como a una simple “*actividad*”. Estamos de acuerdo con las Corporaciones Profesionales internacionales y los auditores de los países con una tradición más prolongada en auditoría, que se refieren a la misma como a una “*actividad profesional*”, o la llaman simplemente un “oficio” o una “profesión”.

Si nos referimos a las Normas Europeas, notamos que la Directiva 2006/43/CE se refiere a la auditoría, como a una “actividad profesional”.

Autores como Cañibano L. (1993) dicen que “la auditoría financiera es una actividad profesional, no una actividad mecánica, por cuanto exige el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro e implica al mismo tiempo el ejercicio de una técnica especializada”. Es interesante este punto de vista al poner de manifiesto que es un trabajo que exige cualidades profesionales y formación necesaria para comprender el contexto en el que se desenvuelve la empresa.

Desde la perspectiva de *American Accounting Asociation* la auditoría financiera o contable es “un proceso sistemático de obtención y evaluación objetiva de la evidencia concerniente a las afirmaciones relativas a documentos o eventos con carácter económico con vistas a apreciar el grado de conformidad de las mismas con los criterios preestablecidos, para notificar los resultados a las partes interesadas”.

Consideramos que al cabo de más de tres décadas esta definición representa un punto de referencia para el análisis del proceso de auditoría.

- “las afirmaciones” representan “las declaraciones implícitas o explícitas hechas por la dirección y que están integradas en los estados financieros” (IFAC, 2008). El mismo término es utilizado en las Normas Internacionales de Auditoría con el mismo sentido, pero empleando el término de “*aseveraciones*”.
- “el proceso sistemático” es un conjunto de operaciones de recolección, análisis y evaluación de unas afirmaciones, empleadas para la obtención de conclusiones y redacción de la opinión de auditoría, tal como se señala también en la NIA 110 .
- “criterios preestablecidos” se refiere a las normas ampliamente aceptadas en el ámbito de los negocios del respectivo país, que otorga un grado alto de confianza para los usuarios, como son por ejemplo las Normas Internacionales de Información Financiera (IRFS), las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS), los reglamentos contables nacionales, los reglamentos fiscales etc.
- el objeto final de la misión de auditoría es la notificación de las conclusiones del auditor por medio de un Informe de auditoría, para los usuarios interesados, pero la responsabilidad exclusiva incumbe a la dirección de la entidad, porque fueron ellos quienes realizaron los estados financieros.

Las Normas Nacionales de Auditoría de Rumanía emitidas por C.E.C.A.R. definen la auditoría como “un examen profesional de una información con vistas a expresar una opinión responsable e independiente, de acuerdo con un criterio estándar de calidad”, siendo el objetivo final el de “mejora de la utilización de la información”. Observamos y aprobamos una evolución en la definición de la auditoría, evolución marcada por las nuevas condiciones económicas. Se da claramente el paso desde una actividad realizada por “una persona competente e independiente” a una actividad realizada por “un profesional competente e independiente”.

La nueva Directiva 43/2006/CE hace referencia a la auditoría legal que “significa una auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas como está ya previsto por la legislación comunitaria”. Llamamos la atención por lo tanto, que existe un solo tipo de auditoría, para el cual existen textos oficiales y una directiva europea: la auditoría legal – conocida también bajo la denominación de control legal o auditoría estatutaria.

La auditoría estatutaria o legal es el único tipo de auditoría regulado a nivel europeo. Los auditores se llaman comisarios de cuentas en Francia, comisarios-revisores en Bélgica, auditores estatutarios en el Reino Unido, auditores en España, auditori en Rumanía, etc.

O.U.G. 90/2008 de Rumanía se refiere a la *auditoría estatutaria*, a la que define tal como sigue: “La auditoría estatutaria representa la auditoría de las cuentas anuales o de cuentas anuales consolidadas, tal como está previsto por la legislación comunitaria, transpuesta en los reglamentos nacionales”.

Domnişoru S. (2011, pág. 26) hace una definición más amplia y más completa de la auditoría legal, diciendo que por tal auditoría se entiende: “el examen efectuado por un profesional – designado, por lo menos a nivel principal, por el accionariado, autorizado e independiente – sobre las cuentas anuales de una entidad, elaboradas por la dirección, con vistas a expresar una opinión motivada sobre la imagen fiel, clara y completa de la posición, situación y resultados financieros, conforme al marco contable y de información financiera adecuada”.

La Ley no. 26/2010 aclara algunos términos de este campo, entre ellos los de auditoría financiera y auditoría estatutaria, diciendo claramente: “La auditoría financiera integra también la auditoría estatutaria, desarrollada conforme a la ley”.

En nuestra opinión el significado de la “auditoría financiera” es mucho más amplio. Prácticamente, cualquier verificación o examen de una información financiera puede ser considerada auditoría financiera. Por ejemplo, la auditoría de las cuentas anuales de una sociedad comercial que no está obligada por la ley a auditar sus cuentas anuales representa una auditoría financiera, pero no una auditoría estatutaria. Es por tanto una auditoría facultativa, a la que las empresas pueden recurrir y puede efectuarse por un círculo más extenso de profesionales, a condición de que los mismos sean aceptados por la empresa auditada. En la acción de verificación de cuentas anuales ellos pueden respetar las NIA-s, pero no están obligados por la ley a hacerlo. La auditoría legal es la que las organizaciones están obligadas por la ley, es efectuada por un profesional jurado, nombrado por el accionariado y que efectúa la auditoría conforme a las Normas Internacionales de Auditoría. “El auditor estatutario, además de estar autorizado conforme a la ley, ha de disponer de todas las calificaciones necesarias para entender los criterios utilizados y debe ser lo suficientemente competente para determinar los tipos y las cantidades de pruebas que deben reunirse, de modo que pueda llegar a una conclusión adecuada después de haber examinado todas las pruebas” (Domnişoru S. y otros, 2010, págs. 3-13).

La denominación simple de “auditoría financiera” puede ser utilizada para designar a numerosos trabajos, como por ejemplo: la auditoría financiera de los procedimientos

informatizados de la contabilidad, la auditoría financiera de las operaciones de cambio de divisas, la auditoría financiera de contabilización de los gastos sociales, la auditoría financiera sobre la situación fiscal, etc.

Así, creemos que el término de “auditoría financiera” tradicional es insuficiente para esta época de cambios constantes. Hoy en día no se puede hablar de auditoría como sinónimo de auditoría financiera, debe especificarse el tipo de auditoría de que se trata. En este sentido, aparecieron en la literatura de especialidad diversos tipos de auditoría, cuyos conceptos van relacionados al área sujeta a la auditoría:

- La auditoría de regularidad – tanto en el sector público como en el privado se refiere al examen desde el punto de vista financiero de la empresa pero también desde el punto de vista de la legalidad de las transacciones y la conformidad con las normas vigentes.
- La auditoría social – evalúa tanto en las entidades públicas como en las privadas la responsabilidad de las mismas en la vida social del país o de la zona a que pertenecen, del papel que aquéllas desempeñan en sociedad (González A., 1995).
- La auditoría global – es una auditoría multidisciplinaria, que incluye exámenes de ética empresarial, equidad social y protección del medio ambiente (González A., 1995).
- La auditoría de calidad – se verifica el grado de implantación y de eficacia del sistema de calidad (las normas ISO) en la vida de la sociedad y si los resultados obtenidos corresponden con los planeados (Arter D., 1993).
- La auditoría medioambiental – representa la evaluación del modo en que las empresas utilizan, protegen y conservan los recursos naturales del medio ambiente.
- La auditoría del control interno – evalúa el sistema de contabilidad y de control interno de las empresas, determinando la calidad de las mismas y el nivel de confianza que se le puede otorgar (Blanco Y., 2000).
- La auditoría de gestión – se efectúa para determinar la eficacia con que ha sido gestionada, en relación con los objetivos generales de la misma y su posicionamiento desde el punto de vista competitivo en el mercado (Blanco Y., 2000).

Por este motivo Domnişoru S. y otros (2010, págs. 3-13) afirmaban “Apreciamos que para la mejor realización del papel de la auditoría legal – sistema de advertencia para los problemas financieros de una organización – son necesarias aclaraciones conceptuales o convergencias del vocabulario utilizado y/o mediáticas concernientes a la posición de los actores principales en el marco de la comunicación financiera de la organización con el universo”. Es muy

necesaria la existencia de una base conceptual común a nivel europeo e internacional, en lo relativo a la organización y funcionamiento de las empresas de auditoría. Tal condición es necesaria para asegurarse la garantía de la uniformidad en lo que concierne a la comprensión y utilización de los conceptos en el campo de la auditoría – uniformidad que asegurará la comparabilidad de los datos contables a nivel internacional, la transparencia y la fiabilidad de la información contable – cosas esenciales en las condiciones de la globalización e internacionalización económica.

Como hemos explicado hasta ahora, el concepto mismo de auditoría ha evolucionado y se ha perfeccionado, respondiendo a las exigencias del nuevo contexto social y económico. Al principio era “un ejercicio práctico y lógico” y parte de la contabilidad, y ha llegado a ser, debido a la evolución de la sociedad y la economía, “una actividad profesional”, realizada por personas cualificadas, en conformidad con las Normas Internacionales, para expresar “una opinión responsable e independiente” frente a los usuarios de la información financiera.

1.3. LA EVOLUCIÓN DE LOS OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA

Los objetivos de la auditoría no han sido siempre los mismos. Éstos han evolucionado con el tiempo, a la vez que la sociedad y los eventos que se han producido en plano económico.

Hasta la Revolución Industrial la economía se ha desarrollado en base a unas empresas familiares, en que los propietarios eran los que dirigían sus propias empresas. Por eso no se sentía la necesidad de una auditoría independiente, externa. Además, ésta no estaba impuesta por ley.

Con la aparición de las grandes empresas, la cualidad de propietario y la de administrador de la empresa se separan. En ese momento surge la necesidad de una auditoría externa, independiente, que garantice ante los accionistas y a los usuarios todas las informaciones contables ofrecidas por los administradores.

La auditoría nació en Inglaterra como consecuencia de la Revolución Industrial. Hoy en día podemos decir que EEUU ha asumido la dirección a nivel mundial en materia de auditoría.

Tabla no. 1.1. Evolución de los objetivos de la auditoría

| Período | Ordenadores de auditoría | Auditores | Objetivos de la auditoría |
|-----------------|---|--|---|
| Hasta 1700 | Reyes, emperadores, iglesias y el estado | Eclesiásticos o escribas | Castigar a los ladrones por malversación de fondos. Protección del patrimonio. |
| 1700-1850 | Estados, tribunales comerciales y accionistas | Contables | Reprimir los fraudes y castigar a los autores. Protección del patrimonio. |
| 1850-1900 | El estado y los accionistas | Profesionales contables o juristas | Evitar los fraudes y los errores y atestiguar la fiabilidad del balance. |
| 1900-1940 | El estado y los accionistas | Profesionales en auditoría y contabilidad | Evitar los fraudes y los errores y atestiguar la fiabilidad de los estados financieros históricos. |
| 1940-1970 | El estado, los bancos y los accionistas | Profesionales en auditoría, contabilidad y asesoramiento | Atestiguar la sinceridad y regularidad de los datos financieros históricos. |
| 1970-1990 | El estado, los terceros y los accionistas | Profesionales en auditoría y asesoramiento | Atestiguar la calidad del control interno y observar las normas contables y las normas de auditoría. |
| Después de 1990 | El estado, los terceros y los accionistas | | Atestiguar la imagen fiel de las cuentas y la calidad del control interno en la observancia de las normas. Protección contra los fraudes internacionales. |

Fuente: Collins Lionel et Valin Gérard, *Audit et contrôle interne*. Editorial Dalloz, Paris, 1992, pág. 17

En el cuadro 1.1. se presenta esquemáticamente la evolución de los objetivos de la auditoría financiera desde el período de los años 1700 hasta después de 1990.

Al principio, el objetivo primordial en la actividad de auditoría lo representaba el descubrimiento y prevención de los fraudes, fallos o irregularidades. El método de trabajo preveía la revisión de las transacciones en su totalidad, el cual lo hacía desde el punto de vista económico, ineficaz. La imagen del auditor era la de “perro de caza”, que verificaba las cifras en busca de un error humano. El Informe de auditoría incluía el Balance de verificación, y la responsabilidad del auditor era total.

A comienzos del siglo XX la auditoría se dirigía a las grandes corporaciones, que cotizaban en la bolsa de valores, las únicas que podían permitirse los costes altos de una auditoría, para infundir confianza a los que estaban interesados a invertir en ellos. El proceso de auditoría implicaba a grandes equipos y muchas horas de trabajo. El auditor perseguía si se habían registrado todas las transacciones, si éstas habían sido reflejadas correctamente en los registros y después en el balance. A ellos no les preocupaba la evaluación del control interno y no establecían los riesgos debidos a la insuficiencia del control interno.

A mediados del siglo XX se produjeron cambios importantes en el objetivo de la auditoría externa. Ésta se ha extendido sobre las empresas de diferentes tamaños. Empiezan a desarrollarse y a profundizarse conceptos como: planeamiento, análisis de los sistemas de control interno, técnicas de muestreo, procedimientos estadísticos, pruebas de auditoría, aumentando así la eficacia del proceso. La verificación se realizaba ahora sólo sobre las transacciones representativas, teniéndose en consideración la importancia relativa y el riesgo probable. Por tanto, el número de las horas de trabajo disminuye significativamente, disminuyendo también el coste global de la auditoría financiera.

En ese período, el objetivo principal ya no es el descubrimiento de los fraudes y errores, sino el de ofrecer una garantía razonable en cuanto a la corrección de las informaciones suministradas, para los usuarios. Los auditores se muestran cada vez más preocupados por la evaluación del control interno, utilizan las técnicas de verificación por sondeo, y las prácticas de auditoría se vuelven cada vez más estandarizadas y armonizadas a nivel internacional.

Los auditores buscan respuestas a preguntas tales, como:

- ¿qué categorías de pruebas de auditoría han de ser coleccionadas y con ayuda de qué tipo de procedimientos?
- ¿cuál debería ser el tamaño de la muestra?
- ¿mediante qué métodos será seleccionada la muestra del total de la población auditada?

Lee T.A. y Parker R.H. (1980, págs. 331-346) señalan las causas que determinaron el cambio del objetivo principal de la auditoría. Éstas son:

- los auditores ya no podían hacer frente a sus responsabilidades ante el inmenso volumen de trabajo con el que se enfrentaban,
- el coste y el tiempo asignados a las verificaciones exhaustivas vienen a ser demasiado grandes,
- los gerentes de las empresas empiezan a aceptar poco a poco ciertas responsabilidades de detectar fraudes.

Así, la Ley de las Sociedades Comerciales de 1929 de los Estado Unidos ya no tiene previsto la detección de los fraudes por los auditores. Empiezan a cambiarse los objetivos de los auditores, deslizando hacia la emisión de una opinión sobre la concordancia entre el Balance de verificación y la situación real patrimonial de la empresa. Lentamente entrarían en la esfera

de la actividad de auditoría tanto la revisión de la Cuenta de resultados como la de la situación de los flujos de efectivo.

En el año 1950 la aparición de los ordenadores influiría en el trabajo de los auditores mediante la introducción de las prácticas estadísticas y de las técnicas cuantitativas.

Alrededor del año 1960 se realizaría una expansión considerable, relacionada al desarrollo económico general. Se desarrollan técnicas analíticas de auditoría y métodos nuevos de trabajo. Los auditores se agrupan para poder seguir mejor sus intereses profesionales y para desarrollar sus métodos de trabajo. Se pasará de la verificación exhaustiva, total, a técnicas de muestreo, fundadas en la confianza otorgada al sistema de control interno. La auditoría americana utilizaba “las pruebas de auditoría”, como procedimientos adaptados al ritmo de expansión de los negocios. Las técnicas británicas resultaban ya demasiado costosas y consumían demasiado tiempo. Empieza también la técnica de verificación de las transacciones mediante confirmaciones a terceros. Se reconoce la importancia del control interno y se establece una relación entre la eficacia del mismo y la extensión de los procedimientos de auditoría.

La experiencia americana ha tenido una influencia significativa sobre las prácticas y técnicas de auditoría y también fueron ellos los que iniciaron la uniformización y estandarización de las mismas. El informe de auditoría ya no representa un “certificado”, sino que expresará una opinión concerniente a la imagen fiel de las cuentas anuales. Si inicialmente el auditor verificaba la honestidad de las personas que gestionaban la fortuna de otros, en el presente él es un profesional que debe poseer conocimientos de contabilidad, management, ciencias jurídicas y fiscales, análisis y ética.

AICPA emitió “*The Generally Accepted Auditing Standards*” (GAAS), que gobierna la auditoría con muy pocos cambios hasta hoy en día. En Canadá, Estados Unidos de América e Inglaterra se aplica la auditoría de las tres „e”, eficacia, efectividad y economía – especialmente en las instituciones gubernamentales – aún desde el año 1970. A partir del año 1990 en el continente americano, los especialistas en contabilidad y auditoría empezaron a preguntarse participando en diferentes Conferencias y Congresos: ¿qué debería incluir la auditoría del siglo XXI?

La existencia de una economía mundial globalizada aumenta al extremo la complejidad de las empresas, que también deben contestar inmediatamente a los cambios, adaptarse, de otro

modo corren el riesgo de desaparecer. El siglo XXI es caracterizado por los efectos que produjeron la revolución tecnológica, la investigación científica, el incremento increíble del conocimiento, el perfeccionamiento de los sistemas de informaciones, la internacionalización de los mercados, el desarrollo de los conceptos de calidad, competencia. El fenómeno de la globalización parece no tener límites, generando una diversificación masiva de las operaciones desarrolladas por las empresas.

La introducción de un número cada vez mayor de tasas e impuestos, la obligación de las empresas de suministrar cada vez más informaciones acerca de su actividad, determinaron registros contables cada vez más complejos, llevando al final al desarrollo de la contabilidad analítica y sintética. Estos datos debían ser convalidados por el control financiero y por los auditores financieros.

En este contexto, las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por IASC fueron revisadas y modificadas a petición de IOSCO, recibiendo la denominación de IASC 2000. De la misma manera, Las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IFAC fueron revisadas y recontextualizadas.

De este modo, el proceso de auditoría financiera también se vuelve más complejo, al orientarse para responder a las exigencias del entorno, implicando procedimientos más eficaces y costes más reducidos, para poder enfrentarse así a las condiciones de competencia tanto para las empresas auditadas como para las empresas de auditoría. Así, la esencia de la nueva auditoría la representan el conocimiento íntegro del negocio auditado, la evaluación de los riesgos teniendo en cuenta el ambiente económico en continuo cambio, un profundo planeamiento estratégico y la utilización extensiva de las nuevas tecnologías de información y comunicación, que influirán en los procedimientos de auditoría aplicados.

En el siglo actual los objetivos de la auditoría van dirigidos a si existe un sistema de control interno y si éste funciona eficazmente, si existe una adecuada evaluación de los riesgos (la auditoría del control interno), si la empresa administra con eficiencia, eficacia y economicidad los recursos humanos, financieros y materiales (auditoría de gestión), si las operaciones financieras, económicas o administrativas efectuadas han perseguido los objetivos institucionales propuestos, considerando al mismo tiempo las normas vigentes del campo laboral, económico, financiero y del entorno (la auditoría de conformidad) y si las situaciones

financieras presentan en una forma razonable la imagen fiel del patrimonio de la entidad, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas (auditoría financiera).

El objetivo actual de una auditoría financiera es el de expresar la opinión del auditor si los estados financieros fueron realizados en todos los aspectos significativos en conformidad con unos criterios preestablecidos. El auditor emplea una de las siguientes fórmulas: los estados financieros “ofrecen una imagen fiel” o “presentan de una manera sincera todos los aspectos significativos”.

Por tanto, hoy en día podemos hablar de una auditoría integral, por la cual se entiende la auditoría del control interno, la auditoría de gestión, la auditoría de conformidad y la auditoría financiera, tomadas juntas, como un sistema y no como una simple suma de cuatro auditorías. Es como un sistema compuesto por cuatro subsistemas que actúan juntas para producir un efecto más fuerte. De este modo, el razonamiento del auditor se produce tomando en consideración todos los datos, como un todo unitario. El servicio de auditoría que se presta a las empresas obligadas a auditarse – es decir la auditoría estatutaria, legal – es de hecho una auditoría integral.

Si nos referimos a las normas internacionales vigentes, éstas describen el objetivo de la auditoría tal como sigue:

- NIC 1 establece que el objetivo de la auditoría es “expresar una opinión sobre la razonabilidad con que se presentan los estados financieros, los resultados de las transacciones y los cambios en la situación financiera de la empresa, en conformidad con los Principios Contables Generalmente Aceptados”.
- Las Normas Técnicas de Auditoría elaboradas por ICAC dicen que el objetivo de la auditoría es “emitir un informe que pondrá de manifiesto una opinión técnica sobre las Cuentas Anuales, si las mismas expresan bajo todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio”, en conformidad con “los Principios y Normas Contables Generalmente Aceptadas”.
- En la O.U.G. 75/1999 de Rumanía la auditoría financiera es vista como “la actividad de examen, con vistas a expresar los auditores financieros una opinión sobre los estados financieros, en conformidad con las normas de auditoría, armonizadas con las

Normas Internacionales de Auditoría, y adoptadas por la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía”.

En nuestra opinión la auditoría ha sido un sector dinámico, sensible a las modificaciones producidas en la sociedad y la economía. Mientras que la contabilidad ha sufrido pocos cambios en el tiempo, la auditoría ha evolucionado permanentemente, respondiendo a los cambios de medio y modificando sus objetivos empezando con la Edad Media, pasando por la Revolución Industrial y hasta el siglo XXI. Por eso, creemos que es necesario que estos objetivos sigan evolucionando, al mismo tiempo con los cambios impuestos por la actual crisis económica y las necesidades actuales de los usuarios.

1.4. EL PAPEL Y LA UTILIDAD DE LA AUDITORÍA FINANCIERA CONTEMPORÁNEA

A nivel internacional el tema sobre el papel y la utilidad de la auditoría financiera es de gran interés y ha sido intensamente debatido.

En la mayoría de los países desarrollados se ha llamado la atención sobre el uso de prácticas de manipulación de la contabilidad de las empresas, con el fin de obtener objetivos estratégicos de parte de la dirección. Navarro A.J. (1995) decía que “Cada vez se da más el fenómeno de sociedades en dificultades financieras que ocultan su información”. La flexibilidad de las normas contables permite cálculos intencionados, creativos, que llevan a la alteración de la información contable, a favor de la empresa que la emite. Éstas pueden perseguir el mejoramiento de la imagen de la empresa en el mercado, la obtención de subvenciones, de créditos o pueden evitar el pago de impuestos o tasas. Tales manipulaciones pueden producir efectos muy importantes, por eso existe el idea de que el auditor debe ofrecer la garantía de que las situaciones financieras auditadas no contienen fraudes.

Ningún sistema de control puede eliminar el riesgo de fraude, por eso debe tenerse en cuenta que es imposible una garantía 100%. De aquí el bajo nivel de confianza. “En el nuevo contexto internacional la misión del auditor estatutario se complica cada día más, pero no se debe perder de vista el que la auditoría ¡no es una panacea!... no es una garantía contra los fraudes, sino tan sólo una modesta “fuente de seguro” (Domnişoru S. y otros, 2010, págs. 3-13).

La responsabilidad del auditor frente al fraude es uno de los más polémicos temas de la historia de la auditoría. La función del auditor frente al fraude no ha sido constante, sino que ha sufrido grandes modificaciones en tiempo y espacio. Hoy en día el papel del auditor no está enfocado sobre la detección de los fraudes, aun cuando la índole de su trabajo suponga el descubrimiento del fraude. Los escándalos financieros de los años '80 y '90 de diferentes sectores económicos y de diferentes países tuvieron un fuerte eco y llevaron al cuestionamiento muy serio del papel del auditor. Este problema fue muy debatido en Estados Unidos y en Inglaterra, pero Europa tampoco se quedó indiferente. El punto central de estos debates lo constituyeron los casos en que se emitieron Informes de auditoría “limpios” y posteriormente las empresas se hundieron.

Por lo tanto, la existencia de irregularidades importantes que no fueron señaladas por la auditoría impuso la pregunta ¿cuál es en realidad el papel de la misma? La respuesta a esta pregunta ha llevado a un distanciamiento cada vez mayor entre la posición de los auditores y la de los usuarios de informaciones. De aquí partió la desconfianza en la verdadera significación y utilidad de la auditoría.

En este sentido queremos aclarados tres aspectos:

- La auditoría es una técnica que con ayuda de procedimientos específicos lleva a la obtención de una opinión profesional acerca de las situaciones financieras. No es una ciencia exacta, cuyo producto final fuese indiscutible.
- La auditoría verifica si las situaciones financieras están realizadas conforme a la legislación vigente y refleja la imagen fiel.
- La auditoría se efectúa sobre los documentos contables disponibles, presentados por la empresa auditada.

También consideramos que es importante distinguir entre error y fraude: el término “error” se refiere a fallos no intencionados surgidos en las situaciones financieras, tales como: errores matemáticos o contables en el marco de los registros efectuados, omisión o interpretación errónea de los hechos o aplicación inexacta de las políticas contables. “El fraude” representa una acción intencionada y puede ser de dos tipos: malversación de activos y malversaciones que resultan de un informe financiero fraudulento – ambas con acción nociva sobre las situaciones financieras. Aquí podemos recordar: la manipulación o falsificación del registro de documentos, asignación incorrecta de los activos, eliminación u omisión de los efectos de

algunas transacciones de los registros, registro de transacciones sin sustancia, aplicación tendenciosa de las políticas contables.

Los informes financieros fraudulentos tienen como fin inducir a error a los usuarios de la información financiera, mediante alteraciones u omisiones intencionadas de los valores y transacciones presentadas. La dirección de la entidad puede verse sometida a presiones internas o externas para alcanzar ciertas metas de ganancias, puede perseguir la obtención de un crédito bancario importante o puede tener la intención de evitar el pago de unas tasas o impuestos.

Se debe sin embargo retener que la responsabilidad por la prevención y detección de los errores y de los fraudes le incumbe a la dirección de la empresa, con ayuda del sistema de control interno, y “el hecho de que anualmente se procede a la auditoría, puede ser un medio de detección, prevención o disuasión de las mismas” (Domnişoru S., 2011, pág. 191).

En lo que concierne el aseguramiento en cuanto al futuro de la empresa ante la quiebra, ante el principio de continuación de la actividad – esto es un objetivo que pertenece más bien a los analistas financieros. Además, hay una serie de factores externos incontrolables que pueden afectar a la actividad de la empresa, tales como:

- el estado económico nacional e internacional
- la fragilidad de los principios o normas contables aplicadas en el momento de la quiebra
- el fraude de la dirección
- la falta de capacidad de la dirección para adaptarse al cambio
- la presencia de un director general dominante y de un consejo de administración débil
- la falta de fondos propios o de unos financiamientos exteriores, etc.

En esta profesión existen ciertos límites inevitables, que hacen que ciertas declaraciones erróneas en las situaciones financieras no sean detectadas. La auditoría no significa rehacer todas las operaciones contables. Ésta utiliza técnicas de muestreo, importancia relativa en la verificación de las transacciones o el análisis de los indicadores, de tal modo que se pueda formar una opinión profesional. Así se puede expresar la opinión de “razonabilidad”, “solidez” o “imagen fiel”, aun cuando la respectiva empresa se encuentra de hecho en dificultad financiera.

El descubrimiento posterior de un error significativo no significa por sí mismo que el auditor no haya actuado con bastante profesionalidad. Debe ser apreciada la conformidad de los procedimientos utilizados en las circunstancias existentes.

El papel del auditor por consiguiente, es el de planear su trabajo de tal manera que sea prácticamente imposible que se le escape una información relevante. Ello representa de hecho “el arte” de este oficio. El auditor ha de ser una persona bien informada, bien preparada profesionalmente y que debe combinar la inteligencia con la experiencia profesional, para obtener un resultado correcto.

Hablamos por tanto de lo que en la literatura anglo-sajona se llama “*audit expectation gap*” o la diferencia existente entre la índole de la auditoría y lo que los usuarios de la información contable esperan por parte de los auditores. En general existen tres colectivos muy interesados en la actividad de los auditores:

- los clientes de las empresas de auditoría
- los usuarios de la información financiera auditada – colaboradores, empresas de rating, bancos, analistas financieros, mass media, las autoridades estatales, etc.
- los auditores mismos.

El papel del auditor ante el fraude es el tema que ha creado más divergencias entre los tres colectivos.

El contenido de la auditoría ha venido perfilándose lentamente y ha confirmado el hecho de que representa una necesidad social. Los informes de auditoría están destinados a garantizar la transparencia de las situaciones financieras ante los usuarios de las mismas.

Las informaciones financieras redactadas por las empresas son necesarias para la toma de decisiones por varios usuarios internos o externos, y la calidad, fiabilidad y oportunidad de las mismas condiciona en gran medida la eficacia de las medidas adoptadas por diferentes agentes del ámbito de los negocios y por tanto el correcto funcionamiento del mercado.

Canibañó L. enumera las categorías de usuarios de informaciones financieras auditadas: los directores y los administradores de las empresas, los accionistas y los propietarios, los inversores, unidades de crédito, autoridades fiscales, analistas financieros, deudores, acreedores y usuarios en general, los empleados de la empresa auditada, gobiernos, el público en general.

Hoy en día el abanico de servicios prestados por las empresas de auditoría ha venido ampliándose en gran medida, entrando al campo de la consulta y asesoría.

Se puede afirmar por tanto, que a finales del siglo XX la labor del auditor pasa desde la simple evaluación de las informaciones financieras propias de la auditoría financiera a servicios de consulta y asesoramiento. Cuando tales servicios están ofrecidos además de los servicios de auditoría, se llaman servicios adicionales de auditoría – en inglés se utilizan los términos de *NAS (non audit services)* o *MAS (management advisory services)*.

Los servicios de auditoría junto con los servicios adicionales son denominados en la literatura inglesa de especialidad servicios de fiabilidad, servicios de seguridad o “*assurance services*”. En la opinión de *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* estos servicios representan “servicios profesionales independientes que enriquecen la calidad de la información o del contexto”. Pueden extenderse desde los servicios de consulta, recomendaciones en lo concerniente a las actividades futuras de la empresa, hasta la revisión del sistema de informaciones o cuestionarios dirigidos a los clientes de la empresa.

Así, en la introducción de la Directiva 2006/43/CE se señala que “Los auditores legales deben respetar las normas éticas más elevadas” y que “la función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal”.

Se puede decir que una de las funciones principales de los auditores, si no la más importante, es la función de interés público, o la función social. Por tanto, “el auditor sirve a la sociedad”, según afirmaba en un discurso en Londres, el día 31 de Mayo de 2007, señor Fermín de Valle, presidente de IFAC, enriqueciendo la eficacia del mercado y de la sociedad en general.

Para los usuarios de las informaciones financieras auditadas la auditoría tiene el papel de reducir el riesgo de informaciones. El riesgo de informaciones no es lo mismo que el riesgo económico. Este último se refiere a la posibilidad de que la empresa auditada no pueda pagar sus deudas o que esté en quiebra, mientras que el riesgo de informacional se refiere a la posibilidad de que las informaciones en cuya base se estima el riesgo económico sean erróneas. Los auditores no tienen ninguna influencia en el riesgo económico, pero ellos pueden influir fuertemente en el riesgo informacional.

Los usuarios de las informaciones financieras auditadas no tienen muchas veces la posibilidad de verificar directamente la calidad de las informaciones en cuya base fundan sus decisiones. Nos referimos aquí a algunas operaciones muy complejas, a la confidencialidad de los datos, al volumen de ciertas transacciones o a la distancia entre el lugar donde se utilizan las informaciones y la fuente de las mismas. Por eso, la modalidad más eficaz por la cual los usuarios pueden obtener informaciones completas, exactas, reales, imparciales y en tiempo útil se funda en los servicios de los auditores financieros.

Normalmente, los términos “papel” y “utilidad” no son sinónimos. Tener atribuciones o una misión no supone obligatoriamente servir a alguien, o a algo. Si nos referimos concretamente al “papel de la auditoría financiera”, que pretende ser uno “social” se supone que el mismo debe responder a unas necesidades, es decir, ser útil a la sociedad, a los usuarios.

Este concepto de que la auditoría representa una necesidad social no ha existido siempre. Creemos que los auditores y las empresas de auditoría no deberían pasar por alto la importancia social que hoy en día se otorga a la auditoría financiera, la posición conseguida hoy en la sociedad al cabo de esfuerzos de centenares de años, que debería ampliar su área de responsabilidades, buscando nuevos métodos o procedimientos compatibles con las necesidades actuales, viniendo al encuentro de las necesidades actuales de los usuarios de informaciones contables auditadas.

A lo largo de este capítulo hemos analizado la evolución histórica de la auditoría financiera, la evolución del concepto y de los objetivos de la misma y hemos observado que en cada país han acompañado el desarrollo político y social, lo que contribuye a la demostración de la hipótesis conforme la cual, la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose en un país al mismo tiempo que el desarrollo social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que está sirviendo.

CAP. 2

LA ESTRUCTURA Y EVOLUCIÓN DEL MERCADO DE AUDITORÍA FINANCIERA DE RUMANIA Y ESPAÑA

El objetivo del segundo capítulo es realizar un análisis comparativo de la evolución y estructura del mercado de auditoría financiera de Rumanía y España, para analizar de que manera los acontecimientos históricos, políticos y económicos de cada país han influido sobre el progreso y perfeccionamiento de la misma.

2.1. RUMANÍA

La auditoría financiera va consolidándose en Rumanía al mismo tiempo que la evolución del proceso de reforma y con la transformación de la economía rumana en una economía de mercado, semejante a la de los países de la Unión Europea. En el período de transición, la profesión de auditoría fue introducida en nuestro país con la ayuda de los especialistas que deseaban correlacionarse y adaptarse a las Normas Internacionales.

La perspectiva de adhesión a la Unión Europea impone la implementación de las técnicas de auditoría armonizadas con las técnicas internacionales. Además, la continua evolución de la economía rumana, la salida de las empresas al mercado internacional determinaron la realización de unas operaciones más complejas, que exigieron el perfeccionamiento continuo de los especialistas contables y auditores.

A partir del año 1993, aparecen en Rumanía las primeras oficinas de auditoría financiera que entran en la composición del grupo *Big Four*, tal como sigue: – *PriceWaterhouse Coopers*, 1995 – *Deloitte&Touche&Tomatsu*, 1995 – *KPMG*, y en 1999 – *Ernst&Young*.

En el año 1999 aparece en Rumanía el primer documento normativo que regula la auditoría financiera y que transpone en la legislación rumana lo previsto por las Directivas Europeas. Se trata de O.U.G. 75/1999. Esta ordenanza crea la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía y el Registro de los Auditores Financieros. Establece al mismo tiempo las condiciones que los futuros auditores deben cumplir para poder registrarse en el registro mencionado.

De este modo, en el año 2000, tras el examen de competencia profesional, aparecen registradas en el Registro de los Auditores Financieros las primeras personas físicas y jurídicas. Su evidencia se lleva por dos categorías – miembros activos y miembros no activos. En el período 2000-2004 la evolución del número de auditores en Rumanía ha seguido una línea continua ascendente, tal como se observa en la siguiente tabla:

Tabla no. 2.1.
La evolución del número de auditores financieros en Rumanía

| | AÑO | AUDITORES EJERCIENTES | AUDITORES NO EJERCIENTES | TOTAL |
|---------------------------|------------|----------------------------------|-------------------------------------|--------------|
| PERSONAS FÍSICAS | 2000 | 382 | 88 | 470 |
| | 2001 | 979 | 216 | 1195 |
| | 2002 | 1131 | 253 | 1384 |
| | 2003 | 1174 | 255 | 1429 |
| | 2004 | 1280 | 256 | 1536 |
| | 2005 | 1277 | 290 | 1567 |
| | 2006 | 1465 | 297 | 1762 |
| | 2007 | 1927 | 390 | 2317 |
| | 2008 | 2203 | 446 | 2649 |
| | 2009 | 2706 | 458 | 3164 |
| | 2010 | 3134 | 557 | 3691 |
| | 2011 | 3431 | 615 | 4046 |
| | 2012 | 3555 | 697 | 4251 |
| PERSONAS JURÍDICAS | 2000 | - | - | 0 |
| | 2001 | - | - | 130 |
| | 2002 | - | - | 313 |
| | 2003 | - | - | 475 |
| | 2004 | - | - | 569 |
| | 2005 | - | - | 623 |
| | 2006 | - | - | 688 |
| | 2007 | - | - | 805 |
| | 2008 | - | - | 875 |
| | 2009 | - | - | 814 |
| | 2010 | - | - | 893 |
| | 2011 | - | - | 951 |
| | 2012 | - | - | 973 |

Fuente: El informe del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía para los años 2010 – 2012, combinados con datos de la notificación de respuesta, de parte del “Departamento de servicios para miembros” de CAFR

Analizando la tabla podemos observar que en el año 2000 existían en Rumanía un número de 470 personas físicas registradas en el Registro de los Auditores Financieros de CAFR y en el año 2012 el número de los mismos llega a 4251. Esto representa un aumento de 9 veces. Los aumentos más importantes se produjeron en el año 2001 y después a partir del año 2007.

A partir del año 2007, el año de la entrada de Rumanía en la Unión Europea los registros anuales en el Registro de los Auditores Financieros aumentaron muchísimo. Es un incremento

respaldado al parecer por el deseo de desarrollo económico, característica de los períodos de postadhesión de los países miembros. La situación se presenta como sigue:

Tabla 2.2. La evolución del número de las personas físicas y jurídicas inscritas anualmente en el Registro CAFR

| AÑO | PERSONAS FÍSICAS | PERSONAS JURÍDICAS |
|------|------------------|--------------------|
| 2000 | 470 | 0 |
| 2001 | 725 | 130 |
| 2002 | 189 | 183 |
| 2003 | 45 | 162 |
| 2004 | 107 | 94 |
| 2005 | 31 | 54 |
| 2006 | 195 | 66 |
| 2007 | 556 | 114 |
| 2008 | 333 | 68 |
| 2009 | 593 | 83 |
| 2010 | 520 | 79 |
| 2011 | 333 | 67 |
| 2012 | 281 | 58 |

Fuente: Los datos han sido recogidos del Informe del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía para el año 2012 y han sido combinados con los datos de la notificación de respuesta, a nuestra solicitud, del “Departamento de servicios para miembros” de CAFR

Del total del número de personas físicas y jurídicas activas no todas han presentado el Informe de actividad y no todas han registrado ingresos. La situación se presenta según resulta del siguiente cuadro:

Tabla 2.3. La situación de los auditores activos de Rumanía personas físicas y jurídicas que facturaron

| AUDITORES EJERCIENTES | AÑO | TOTAL EJERCIENTES | DE LOS CUALES FACTURARON | |
|--------------------------------|------|-------------------|--------------------------|---|
| | | | NÚMERO | % de las personas físicas o jurídicas ejercientes |
| Personas físicas | 2005 | 1277 | 148 | 11,58 |
| | 2006 | 1465 | 161 | 10,98 |
| | 2007 | 1927 | 237 | 12,29 |
| | 2008 | 2203 | 236 | 10,71 |
| | 2009 | 2706 | 408 | 15,07 |
| | 2010 | 3134 | 487 | 15,53 |
| | 2011 | 3431 | 573 | 16,70 |
| | 2012 | 3555 | 636 | 17,89 |
| Sociedades de auditoría | 2005 | 623 | 461 | 73,99 |
| | 2006 | 688 | 510 | 74,12 |
| | 2007 | 805 | 571 | 70,93 |
| | 2008 | 875 | 105 | 12,00 |
| | 2009 | 814 | 642 | 78,86 |
| | 2010 | 893 | 630 | 70,54 |
| | 2011 | 951 | 692 | 72,76 |
| | 2012 | 973 | 666 | 68,44 |

Fuente: Los datos han sido recogidos del Informe del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía, para el año 2012 y han sido combinados con los datos de la notificación de respuesta a nuestra solicitud, de parte del “Departamento de servicios para miembros” de CAFR

Como se puede observar en el cuadro, sólo un porcentaje de 17% de las personas físicas activas han facturado, lo cual significa muy poco. En el caso de las personas jurídicas la situación se presenta mucho mejor, siendo el porcentaje de facturación de aproximadamente 70%. Entre estas empresas se encuentran también las multinacionales, que ejercen un influjo muy importante.

El bajo porcentaje de las personas físicas que facturaron se debe probablemente al reducido número de empresas que tiene la obligación de auditarse en el mercado rumano, en comparación con otros países de la , mientras que el número de auditores activos es comparable con otros países de la . Además, las personas físicas no tienen la fuerza necesaria para poder competir con las grandes empresas de auditoría. Incluso las empresas que tienen la obligación de auditar sus cuentas anuales prefieren las grandes empresas de auditoría, que entran en competición con su experiencia y renombre. Esto resulta también del Informe referente a la actividad desarrollada en el año 2010 por el Departamento de Monitorización y Competencia Profesional, publicado por la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía, que desvela el nivel de los honorarios medios para el año 2009 y 2010. Se puede observar que las tarifas practicadas por las personas físicas son con un 30 – 32% más bajas que las tarifas practicadas por las empresas de auditoría. Así, las personas físicas han tenido un honorario medio en el año 2009 de 71 RON/hora, y en el año 2010 de 79 RON/hora, en comparación con las empresas de auditoría que en el año 2009 han tenido un honorario medio de 101 RON/hora, y en el año 2010 de 116 RON/hora.

Los Informes CAFR no presentan el número de las auditorías obligatorias y voluntarias realizadas anualmente por sus miembros. En el mes de mayo de 2013, bajo nuestra solicitud, recibimos de parte del “Departamento de servicios para miembros” de CAFR el número de las auditorías obligatorias realizadas por los auditores financieros de Rumanía en el año 2011 y 2012.

| Año | 2011 | 2012 |
|--|-------------|-------------|
| El número de las auditorías legales realizadas por los miembros CAFR | 1040 | 946 |

Consideramos que el número de las auditorías legales realizadas en Rumanía en el transcurso de un año está muy bajo y que debería reducirse el nivel de los límites obligatorios de auditoría en Rumanía, para que de este modo se auditen más empresas, lo cual aumentaría la confianza en el ámbito económico rumano.

Como se puede observar, el número de los auditores personas físicas y jurídicas de Rumanía es absolutamente desproporcionado en comparación con el número de las auditorías legales realizadas en el transcurso de un año. En el año 2011 un número de 3431 auditores personas físicas activas y 951 empresas de auditoría han realizado 1040 trabajos de auditoría legal, y en el año 2012 un número de 3555 auditores personas físicas y 973 empresas de auditoría han realizado un número de 946 trabajos de auditoría legal.

Está claro que los 573 auditores financieros y 692 empresas de auditoría que realizaron ingresos en el año 2011 y los 636 auditores financieros y 666 empresas de auditoría que realizaron ingresos en el año 2012, los realizaron a partir de diferentes tipos de servicios prestados a lo largo del año y que éstos no son resultados sólo de la actividad de auditoría legal.

En lo concerniente a la concentración del mercado de auditoría, de los datos recogidos del Registro Electrónico de los Auditores - personas físicas y personas jurídicas se puede observar un importante número de auditores y empresas de auditoría en el municipio de Bucarest – y representa más del 45% del número total de los auditores activos. Esto se puede explicar por el gran número de empresas que tienen su sede social en la capital de Rumanía. Otros puntos importantes son Brasov, Cluj, Iași y Prahova, que representan en cierta manera las 4 regiones importantes de Rumanía – el centro del país, Transilvania, Moldavia y Muntenia. En lo restante, las empresas están repartidas bastante homogéneamente por toda la superficie de Rumania, dependiendo principalmente de la actividad económica desarrollada en cada zona.

2.2. ESPAÑA

Para poder entender mejor la situación actual de la auditoría en España, debemos considerar los acontecimientos pasados, pudiendo observar de este modo la evolución recorrida.

Tras la adopción de la Ley de Auditoría de Cuentas no. 19/1988, en España se produjo un fenómeno que merece ser recordado. Los profesionales que efectuaban trabajos de auditoría en los años anteriores a la promulgación de esta ley, para poder continuar esta actividad debían registrarse en el Registro Oficial de los Auditores de Cuentas (ROAC). Para ello tenían que aprobar un examen de aptitudes organizado por ICAC. Aún habiéndose realizado un serio proceso de selección (el número de las personas inscritas para recibir la autorización de

auditor fue de casi 60.000 personas), se produjo un verdadero alud de personas que obtuvieron la licencia para practicar la auditoría, el número de auditores inscritos en el ROAC en el año 1990 era de 13.468 personas. Como indican los datos publicados por Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en la Guía Oficial de 1980, el número de los censores activos del año 1970 era de 900, cifra que creció enormemente en el año 1990.

La situación del mercado de auditoría en España en los primeros años tras la adopción de la Ley de Auditoría es la siguiente:

Tabla 2.4. La situación del número de auditores independientes y de las empresas de auditoría en España

| AUDITORES | AÑO | EJERCIENTES | NO EJERCIENTES | TOTAL |
|---------------------------|------|-------------|----------------|-------|
| Personas físicas | 1990 | 5847 | 7621 | 13468 |
| | 1991 | 5593 | 7875 | 13468 |
| | 1992 | 5416 | 8002 | 13418 |
| Personas jurídicas | 1990 | 645 | - | 645 |
| | 1991 | 645 | - | 645 |
| | 1992 | 713 | - | 713 |

Fuente: “La situación de la auditoría en España”, publicada anualmente en el BOICAC

Como se puede observar desde el primer año, el número de personas físicas no activas es muy elevado, representando más del 56% del total. Éste porcentaje aumenta ligeramente cada año. En cambio, el número de las empresas de auditoría sube ligeramente.

Sin duda la oferta de auditores era absolutamente irreal y desproporcionada con el número de trabajos de auditoría de ese período. La situación de los trabajos de auditoría en los tres años se muestra a continuación:

Tabla 2.5. La situación por años de los trabajos de auditoría realizados en España

| TRABAJOS DE AUDITORÍA | 1990 | 1991 | 1992 |
|-----------------------|------|-------|-------|
| Legales | 2212 | 16492 | 18252 |
| Voluntarios | 3490 | 4059 | 4671 |
| Otros | 1319 | 4095 | 6091 |
| TOTAL | 7021 | 24646 | 29014 |

Fuente: “La situación de la auditoría en España”, publicada anualmente en el BOICAC

Si analizamos la actividad de los auditores ejercientes de este período se nos confirma lo que vinimos constatando desde el principio, y es que la oferta de auditores era demasiado elevada, a pesar de que a partir del año 1991 el número de las auditorías subió considerablemente. La situación de la actividad de las personas físicas y jurídicas ejercientes puede observarse en el siguiente cuadro:

Tabla 2.6. La situación de las facturaciones de los auditores independientes y de las empresas de auditoría de España

| AUDITORES | AÑO | TOTAL AUDITORES EJERCIENTES | AUDITORES QUE FACTURARON | | FACTURACIÓN MEDIA* |
|--------------------|------|-----------------------------------|-----------------------------|---|-----------------------|
| | | | NÚMERO REAL | % de las pers. físicas y jurídicas ejercientes | |
| Personas físicas | 1990 | 5847 | 1075 | 18,38 | 1,8 |
| | 1991 | 5593 | 1483 | 26,51 | 3,0 |
| | 1992 | 5416 | 1704 | 31,46 | 3,3 |
| Personas jurídicas | 1990 | 645 | 317 | 49,14 | 66,7 |
| | 1991 | 645 | 514 | 79,68 | 65,6 |
| | 1992 | 713 | 543 | 76,15 | 70,9 |

Fuente: “La situación de la auditoría en España”, publicada anualmente en el BOICAC

* En millones de pesetas

Como se puede observar sólo un porcentaje de aproximadamente entre el 20% y el 30% del total de los profesionales autorizados para efectuar misiones de auditoría tuvieron actividad en le periodo expresado en la tabla 2.6, por tanto es muy poco. El porcentaje de las empresas que tuvieron actividad es mucho más alto, empezando desde el 49% en el año 1990 y subiendo hasta el 76% en el año 1992. Está claro que el mercado de auditoría en España fue controlado desde el principio por las empresas de auditoría. En este porcentaje de las empresas de auditoría también se incluyen las empresas multinacionales, que cubrían casi el 70% del total de las facturaciones. Éstas tuvieron actividad en España unos años antes de la entrada en vigor de la Ley de Auditoría no. 19/1988 aportando consigo el prestigio internacional del cual disfrutaban.

Una elemento positivo que creemos que vale la pena destacar es la subida significativa del número de trabajos de auditoría realizados. Si en el año 1990 se auditaron tan sólo un número de 7.021 empresas, en el año 1991 el número de las mismas subió a 24.646 trabajos, y en el año 1992 a 29.014 misiones. De este modo se puede ver la incidencia que tuvo la adopción de la Ley de Auditoría en España y la fijación de los límites obligatorios de auditoría. Es de notar el hecho de que el número de los trabajos de auditoría voluntaria en estos tres años fue de aproximadamente 4000, una cifra bastante importante.

El proceso de auditoría va consolidándose en España al mismo tiempo que la evolución del proceso de europeización y con el desarrollo económico verdaderamente espectacular que se produjo en este país. Durante el período 1990–2011 el volumen de auditoría legal y voluntaria subió más de 11 veces.

La situación del número de empresas para las cuales se realizaron misiones de auditoría legal o voluntaria se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 2.7. La situación por años del número de empresas para las cuales se realizaron trabajos de auditoría legal o voluntaria

| TIPO DE AUDITORÍA | 1990 | 1993 | 1996 | 2000 | 2006 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---------------------------------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| AUDITORÍA LEGAL | 2212 | 20324 | 22184 | 25781 | 38012 | 49237 | 48501 | 47080 | * |
| | 38,79% | 78,56% | 76,20% | 72,02% | 74,36% | 75,87% | 73,83% | 72,27% | * |
| AUDITORÍA VOLUNTARIA | 3490 | 5546 | 6928 | 10013 | 13102 | 15657 | 17184 | 18059 | * |
| | 61,21% | 21,44% | 23,80% | 27,98% | 25,64% | 24,13% | 26,17% | 27,72% | * |
| TOTAL EMPRESAS AUDITADAS | 5702 | 25870 | 29112 | 35794 | 51114 | 64894 | 65685 | 65139 | 62399 |
| | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% | 100% |

Fuente: "La situación de la auditoría en España" publicada anualmente en el BOICAC

* "La situación de la auditoría en España" para el año 2012, publicada en el BOICAC no. 94, no ofrece esta información

Antes de la introducción de la Ley no. 19/1988 la auditoría en España era voluntaria. Con la imposición de los límites legales obligatorios, si la auditoría voluntaria subió sólo 5,17 veces, la auditoría legal subió más de 21 veces. La subida más fuerte se produjo en el año 1993. Parece que las empresas empezaron a ser conscientes de la importancia de la auditoría. En los primeros años se buscaban los servicios de auditoría más baratos y algunas empresas recurrían a actividades de división de la actividad para no superar los límites obligatorios de auditoría. Con el paso del tiempo el medio económico se desarrolla, se moderniza y se apropia la nueva filosofía. Las empresas de España empiezan a exportar o a hacer negocios con otras empresas importantes del extranjero que les solicitaban informaciones económicas reales. De este modo la actividad de auditoría adquiere cada vez más importancia y demanda.

Aunque actualmente el porcentaje de subida de la auditoría voluntaria no se acerca al de la auditoría legal, éste representa un porcentaje digno de ser tomado en cuenta y es entre el 20 y el 30%. Esto demuestra que se conoce la importancia del trabajo del auditor y que las empresas se sienten respaldadas, ayudadas cuando están en posesión de un Informe de auditoría que confirma que los datos suministrados por ellas son reales.

Para los años siguientes, la evolución del número de auditores inscritos en el ROAC se refleja en la tabla 2.8:

Tabla 2.8. Evolución del número de auditores inscritos en el ROAC

| AUDITORES | 1993 | 1996 | 2000 | 2004 | 2006 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| EJERCIENTES | 5543 | 5664 | 5406 | 5286 | 5548 | 5758 | 5589 | 5641 | 5792 |
| NO EJERCIENTES | 8826 | 9683 | 10679 | 11854 | 13162 | 13858 | 14047 | 14331 | 14702 |
| TOTAL | 14369 | 15347 | 16085 | 17140 | 18710 | 19616 | 19636 | 19972 | 19098 |

Fuente: “La situación de la auditoría en España”, publicada anualmente en el BOICAC

Se observa una subida continua del número total de auditores. Si en el año 1993 en el ROAC estaban registrados 14.369 auditores, en el año 2011 su número sube a 19.972. El problema es que el número de los auditores ejercientes permanece aproximadamente constante, entre 5.500 y 5.800, aumentando cada año el número de los auditores no ejercientes. Este fenómeno se manifiesta más entre los auditores personas físicas, no jurídicas.

El aumento del número de los auditores no ejercientes es muy elevado, debiéndose a los siguientes motivos:

- muchas empresas que tenían la obligación de auditar sus cuentas anuales buscaban los servicios más baratos, aspecto que determinó que muchos especialistas se desplazaran hacia otras actividades, mejor remuneradas;
- en ese período, la literatura de especialidad especifica que las sanciones que se aplicaban a las empresas que no cumplían con la obligación de auditarse eran insignificantes;
- el hecho de que se buscaban los servicios de auditoría más baratos demuestra que los propietarios de empresas no conocían la importancia del trabajo del auditor y la responsabilidad del mismo, ni tampoco el valor añadido que éstos aducían a las empresas. Por tanto no se buscaba la calidad de los servicios, sino simplemente se cumplía con una obligación legal.
- en tales condiciones las empresas de auditoría existentes pasaron por actividades de división o fusión, reduciendo los recursos humanos que trabajaban en ese sector.

Entre los auditores activos, algunos trabajan como auditores independientes y otros se han asociado en empresas de auditoría. La situación de los auditores activos que facturan se refleja en el cuadro siguiente:

Tabla 2.9.

La situación numérica de los auditores ejercientes de España que facturaron

| AUDITORES EJERCIENTES | AÑO | TOTAL EJERCIENTES | DE LOS CUALES FACTURARON | |
|-------------------------|------|-------------------|--------------------------|------------------------------------|
| | | | NÚMERO REAL | % de las pers. físicas ejercientes |
| Personas físicas | 1993 | 3307 | 1827 | 55,24 |
| | 1996 | 3199 | 1936 | 60,51 |
| | 2000 | 3323 | 2205 | 66,35 |
| | 2004 | 3181 | 1883 | 59,19 |
| | 2006 | 2991 | 1733 | 57,94 |
| | 2009 | 3022 | 1625 | 53,77 |
| | 2010 | 2987 | 1600 | 53,56 |
| | 2011 | 2852 | 1467 | 51,43 |
| | 2012 | 2692 | 1400 | 52,00 |
| Sociedades de auditoría | 1993 | 735 | 604 | 82,17 |
| | 1996 | 802 | 699 | 87,15 |
| | 2000 | 962 | 887 | 92,20 |
| | 2004 | 1151 | 1028 | 89,31 |
| | 2006 | 1211 | 1103 | 91,08 |
| | 2009 | 1317 | 1187 | 90,12 |
| | 2010 | 1357 | 1221 | 89,97 |
| | 2011 | 1357 | 1198 | 88,28 |
| | 2012 | 1396 | 1203 | 86,17 |

Fuente: “La situación de la auditoría en España”, publicada anualmente en el BOICAC

Del total de los auditores personas físicas, en todos estos años facturaron un porcentaje de entre el 50% y el 66%. Las empresas de auditoría siguen detentando la supremacía, facturando entre el 80% y el 92%.

Para entender mejor la dimensión del mercado de auditoría de España pensamos que era importante conocer la evolución del número de empresas auditadas según la cifra de negocios:

Tabla 2.10. *El número de las empresas auditadas por años, en España, según la cifra de negocios*

| CIFRA DE NEGOCIOS | 1990 | 1993 | 2000 | 2004 | 2006 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----------------------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Hasta 6 mil. € | 4907 | 16285 | 17658 | 22302 | 23712 | 26252 | 28907 | 27036 | 21606 |
| 6 – 12 mil. € | 775 | 4630 | 6991 | 9659 | 10367 | 12454 | 11812 | 11512 | 10122 |
| 12 – 30 mil. € | 529 | 3691 | 6489 | 8445 | 8932 | 10801 | 10122 | 10332 | 9237 |
| Más de 30 mil € | 560 | 3189 | 4865 | 6982 | 7390 | 9788 | 9469 | 9840 | 8651 |
| Sin especificar | 2432 | 4206 | 6490 | 7703 | 7972 | 8566 | 8297 | 9403 | 12783 |
| TOTAL EMPRESAS | 9203 | 32001 | 42493 | 55091 | 58373 | 67861 | 68607 | 68123 | 62399 |

Fuente: “La situación de la auditoría en España”, publicada anualmente en el BOICAC

De este cuadro se pueden extraer algunas conclusiones:

- Las empresas que tienen una cifra de negocios de hasta 6 millones de euros son consideradas PYMES. Éstas representan casi el 40% del total de las empresas

auditadas de España y su número va aumentando desde el año 1990 hasta el año 2012 más de 5 veces. Son consideradas como las más afectadas por la obligación de la auditoría.

- Es de notar que en los últimos 20 años en España el número de las empresas de dimensiones muy grandes (con una cifra de negocios de más de 30 millones de euros) subió más de 17 veces.

Para terminar el análisis de la evolución de la estructura del mercado de auditoría en España creemos que resulta interesante destacar los cobros percibidos por los auditores y las empresas de auditoría en todos estos años.

*Tabla 2.11. La evolución de los cobros percibidos
por las empresas de auditoría y los auditores independientes de España*

| FACTURACIÓN | 1990 | 1996 | 1999 | 2002 | 2005 | 2007 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| SOCIEDADES DE AUDITORÍA | 151 | 291 | 297537 | 375626 | 476431 | 587891 | 657111 | 686465 | 654479 | 677373 |
| AUDITORES | 196 | 396 | 40334 | 44850 | 50251 | 61690 | 56273 | 53035 | 43640 | 51442 |
| TOTAL | 347 | 687 | 337871 | 420476 | 526682 | 649581 | 713384 | 739500 | 698119 | 728815 |

Fuente: “La situación de la auditoría en España”, publicada anualmente en el BOICAC

*En miles de euro

Al revisar la tabla 2.11, estamos analizando verdaderamente la evolución de la profesión de auditor financiero en España. El aumento del volumen de los cobros es significativo. Si en el año 1990 los cobros totales eran de 347 miles de euros, en el año 2012 subieron a la suma de 728 millones de euros. Subieron más de 2.000 veces. Esto refleja el extraordinario desarrollo económico que recorrió España en todos estos años postadhesión y al mismo tiempo la importancia que alcanzó la profesión de auditoría.

Asimismo podemos decir que el mercado de auditoría financiera de España está completamente dominado por las empresas de auditoría, los auditores independientes sólo realizan el 6% del total de los cobros. Aquí entran desde luego las multinacionales, que tienen una importancia destacada. El año 1999 fue el año decisivo en que las empresas de auditoría asumieron la supremacía del mercado.

Las sociedades de auditoría son muy importantes, por cuanto un auditor independiente no tiene el poder de auditar una empresa de grandes dimensiones. Además, las grandes empresas de auditoría dan trabajo a un número importantes de personas que no son auditores.

Otra observación a destacar sería la concentración de un número importante de auditores activos en las provincias de Madrid y Barcelona, debido a que son las comunidades donde la mayoría de las grandes sociedades tienen su sede social. Las dos comunidades concentran un porcentaje del 25% de los auditores activos, el resto de los auditores estando repartidos de forma homogénea por todo el territorio español.

Si analizamos la influencia de la crisis económica que empezó en el año 2008 sobre el mercado de auditoría de España, podemos sacar las siguientes conclusiones:

- a. El número total de los auditores inscritos en el ROAC, en el período 2009–2012, baja con 518 auditores y sube el número de auditores no ejercientes con 844 auditores.
- b. El número total de empresas que auditaron sus cuentas anuales bajó de 68607 empresas en el año 2010, a 62399 empresas en el año 2012. Los efectos de la crisis se sintieron con más intensidad en el año 2012 y estuvieron afectadas especialmente las empresas pequeñas.
- c. En lo que concierne la evolución de las facturaciones de los auditores la situación se presenta de la siguiente manera:
 - el volumen total de las facturaciones bajó con más de 41 millones de euros en 2011
 - la crisis económica afectó más a los auditores personas físicas, para los cuales el volumen de las facturaciones bajó en el año 2011 con cerca del 20%. Si en el año 2009 facturaban sólo el 8% del total de los cobros, en el año 2011 facturan menos (sólo 6% del total cobros).
- d. Es relevante el hecho de que en el año 2011 baja el número de las auditorías legales con 2157 empresas, respecto al año 2009 y sube el número de las auditorías voluntarias con 2402 empresas, indicando que por efectos de la crisis ha disminuido el número de empresas que por dimensión estaban obligadas y, por otro lado, esa reducción se ha compensado con auditorías que surgen por necesidades relacionadas con operaciones societarias entre compañías.

2.3. ESTUDIO COMPARATIVO SOBRE LA EVOLUCIÓN Y ESTRUCTURA DEL MERCADO DE AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANÍA Y ESPAÑA

Los objetivos de este capítulo han sido realizar un análisis comparativo de la estructura del mercado de auditoría de Rumanía y España. A continuación destacamos las particularidades del mercado de auditoría descubiertas en los dos países:

1. Si analizamos la evolución del número total de auditores personas físicas y jurídicas de los dos países, observamos que el ritmo de crecimiento en Rumanía es más alerta, pero gradual, mientras que en España ha tenido lugar un crecimiento brutal en el primer año, seguido después de una modelación del mercado de los servicios de auditoría en función de las necesidades.

Tabla 2.12. La situación comparativa de los auditores ejercientes, personas físicas y jurídicas de España y Rumanía

| AÑO | ESPAÑA | | RUMANIA | |
|------|------------------|--------------------|------------------|--------------------|
| | PERSONAS FÍSICAS | PERSONAS JURÍDICAS | PERSONAS FÍSICAS | PERSONAS JURÍDICAS |
| 1990 | 5847 | 645 | - | - |
| 1993 | 5543 | 735 | - | - |
| 1996 | 5664 | 802 | - | - |
| 2000 | 5406 | 962 | 382 | 0 |
| 2001 | - | - | 979 | 130 |
| 2002 | - | - | 1131 | 313 |
| 2003 | - | - | 1174 | 475 |
| 2004 | 5286 | 1151 | 1280 | 569 |
| 2005 | - | - | 1277 | 623 |
| 2006 | 5548 | 1211 | 1465 | 688 |
| 2007 | - | - | 1927 | 805 |
| 2008 | - | - | 2203 | 875 |
| 2009 | 5758 | 1317 | 2706 | 814 |
| 2010 | 5589 | 1357 | 3134 | 893 |
| 2011 | 5641 | 1357 | 3431 | 951 |
| 2012 | 5792 | 1396 | * | 973 |

Fuente: Procesamiento propio

* El Informe del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía para el año 2012 no ofrece esta información

Mientras que el número de los auditores ejercientes, personas físicas de España ha quedado aproximadamente constante durante más de 20 años, el número de los de Rumanía ha crecido en 12 años aproximadamente 10 veces. El número de las empresas de auditoría en España en los últimos 20 años se ha duplicado, llegando a más de 1300 empresas, y en Rumanía ha subido en 12 años hasta 973 empresas.

2. El ritmo de crecimiento del número de auditores activos en Rumanía ha sido continuo, mientras que el nivel de la economía después del año 2008 ha bajado y aún no ha conseguido volver al nivel de antes de la crisis. Consideramos que el número de auditores activos es demasiado elevado en comparación con las necesidades del mercado y que en el período siguiente subirá el número de los auditores no activos.
3. Si el número de los auditores ejercientes de los dos países es comparable, no podemos decir lo mismo sobre el número de trabajos de auditoría legal realizados en los últimos años en Rumanía y España.

En el año 1990, después de 2 años de la reglamentación de la auditoría financiera en España se realizaban un número de 2212 auditorías legales, y tras la imposición de los límites obligatorios de auditoría el número de las auditorías legales subió cerca de 10 veces, llegándose a más de 20.000 empresas auditadas. El desarrollo económico extraordinario que recorrió este país aumentó el número de las empresas auditadas obligatoriamente a más de 47.000 empresas en el año 2011.

La situación en Rumanía difiere mucho. Después de 14 años de la legislación de la auditoría financiera se auditan obligatoriamente menos de 1000 empresas. Esto se debe a la fijación de unos límites obligatorios de auditoría demasiado altos para las condiciones económicas de Rumanía.

4. Si comparamos el número de los auditores ejercientes con el número de los auditores que registran ingresos de actividades de auditoría en los dos países, los resultados son sorprendentes:
 - en los últimos años en España el porcentaje para las personas físicas se enmarca entre el 50 y el 60% y en Rumanía el mismo está extremadamente bajo, y apenas llega a un 17%.
 - el porcentaje de las empresas de auditoría que han facturado de actividades de auditoría es mucho mejor que el de las personas físicas. En España es de casi 90% y en Rumanía llega a 70%. Es previsible que en Rumanía también ocurra el fenómeno que ha ocurrido en España. El número de las empresas de auditoría subirá, en detrimento de las personas físicas. Éstas tienen la ventaja de que,

teniendo un alto número de empleados pueden auditar empresas de grandes dimensiones y pueden cubrir territorios extensos.

Para poder comparar el volumen de actividad económica de los dos países haremos una comparación entre el PIB de España y el de Rumanía, en los últimos 20 años.

Tabla 2.13. La situación comparativa del PIB rumano y del español para el período 1991-2011

| AÑO | ESPAÑA | RUMANÍA | % comparativo PIB de Rumanía y el PIB de España |
|------------|-------------------|-----------------|--|
| 1991 | 560 Billones \$ | 28 Billones \$ | 5,00 |
| 1995 | 596 Billones \$ | 35 Billones \$ | 5,87 |
| 2000 | 580 Billones \$ | 37 Billones \$ | 6,37 |
| 2005 | 1.130 Billones \$ | 98 Billones \$ | 8,67 |
| 2006 | 1.234 Billones \$ | 122 Billones \$ | 9,88 |
| 2007 | 1.441 Billones \$ | 169 Billones \$ | 11,72 |
| 2008 | 1.593 Billones \$ | 200 Billones \$ | 12,55 |
| 2009 | 1.455 Billones \$ | 161 Billones \$ | 10,99 |
| 2010 | 1.383 Billones \$ | 161 Billones \$ | 11,44 |
| 2011 | 1.490 Billones \$ | 179 Billones \$ | 12,01 |
| 2012 | 1323 Billones \$ | 193 Billones \$ | 14,59 |

Fuente: Banco Mundial: Índices de desarrollo (acceso el día 08 de Octubre de 2012)

Según se puede observar, el PIB de Rumanía después del año 2007, representa sólo un porcentaje de 11 – 14% del valor del PIB de España. La evolución de la economía rumana en el siguiente período es un punto ardiente al margen del cual se han hecho tanto escenarios optimistas, como sobre todo pesimistas.

Si tomamos el ejemplo del año 2009, resulta que en España un número de 1625 personas físicas y 1187 sociedades de auditoría han auditado cuenta anuales de las empresas de España, cuyo Producto Interno Bruto es de 1455 billones de dólares. En el mismo año en Rumanía, un número de 408 personas físicas y 642 sociedades de auditoría (ménos del 40% del número de auditores y de las sociedades de auditoría de España) han auditado las situaciones financieras de las empresas de Rumanía, cuyo Producto Interno Bruto ha sido 10 veces menor, es decir 161 billones de dólares.

Cabe destacar la disminución del PIB en los dos países a partir del año 2008, año del desencadenamiento de la crisis económica. Esta disminución representa el efecto de los acontecimientos producidos en las economías de los dos países, como consecuencia a la crisis económica.

Aunque con una visión optimista se supone que la economía de Rumanía subirá, se va a desarrollar, no podrá dar trabajo a todos los auditores personas físicas activas. Por tanto, nos permitimos prever para los años siguientes, una subida del número de auditores personas físicas no activas en Rumanía. Este fenómeno seguirá manifestándose en España en primer lugar a causa de la crisis económica actual, que afectó en mayor medida a las empresas de pequeñas dimensiones.

5. Se observa una concentración masiva del mercado de auditoría de Rumanía en Bucarest. Esta ciudad detenta más del 45% del número total de los auditores activos. En España también existe una cierta concentración del mercado de auditoría, pero no es tan fuerte como en Rumanía – las ciudades de Madrid y Barcelona detentan juntas un 25% del total del mercado de auditoría de España.
6. Si analizamos los efectos de la crisis económica sobre el oficio de auditoría en España podemos decir que afectó más a los auditores independientes que a las empresas de auditoría. Los cobros de los auditores independientes bajaron progresivamente con más del 25%, mientras que los cobros de las empresas de auditoría subieron continuamente en el período 2007 – 2011 con más del 21%.
7. Si analizamos el porcentaje de las personas físicas ejercientes de España que facturaron de actividades de auditoría, observamos que el porcentaje disminuye progresivamente. Si en el año 2006 facturaban un porcentaje de 57,94% de las personas físicas ejercientes, en el año 2012 el porcentaje bajó al 52%. Subió el número de las personas físicas no ejercientes de 13162 en el año 2006, a 14702 en el año 2012.
8. También, como un efecto de la crisis en España, podríamos especificar la disminución del número de auditorías legales y sorprendentemente el aumento del número de las auditorías voluntarias.
9. Analizando los datos que disponemos, podemos decir que en Rumanía los efectos de la crisis económica en el sector de la auditoría financiera no se sintieron igual que en España: el número de los auditores financieros personas físicas y jurídicas ha subido continuamente. Como efectos negativos de la crisis notamos una disminución del número de personas jurídicas con ingresos de 692 en el año 2011 a 666 en el año 2012 y una disminución del número de trabajos de auditoría obligatoria legal de 1040 en el año 2011 a 946 en el año 2012. No hemos conseguido obtener datos relativos al

número de las auditorías voluntarias o el volumen de los cobros de los auditores de Rumanía en todos estos años, para evaluar el efecto de la crisis económica en los mismos.

A lo largo de este capítulo hemos analizado la evolución del número de auditores, el ritmo de crecimiento de los mismos, la evolución de los auditores ejercientes y no ejercientes, el número de las empresas auditadas o la evolución de la facturación de los auditores ejercientes.

Todo esto viene a demostrar la hipótesis conforme la cual la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose en un país al mismo tiempo que el desarrollo económico, político y social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que está sirviendo.

CAP. 3

LA EVOLUCIÓN DEL MARCO JURÍDICO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANÍA Y ESPAÑA

La presentación del tercer capítulo contribuye a la demostración de las dos hipótesis de la parte teórica. Las tareas que nos proponemos se refieren a:

- Explicar como el marco jurídico de la auditoría financiera de Rumanía y España ha progresado, al mismo tiempo que el desarrollo económico y social, hasta la adopción de las nuevas Leyes de Auditoría de Cuentas, como respuesta a las necesidades de uniformidad de las informaciones contables auditadas, en contexto de una economía cada vez más globalizada.
- Analizar los pasos que se han dado en Rumanía y en España en el proceso de armonización de la auditoría financiera.
- Realizar un análisis comparativo de las particularidades legislativas de la auditoría financiera de Rumanía y España para determinar si el marco jurídico de los dos países presenta muchas similitudes, siendo las diferencias poco significativas.

3.1. LA ARMONIZACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN EUROPA

La globalización de la economía es considerada el principal impulsor del proceso de armonización contable, con la idea de obtener un alto grado de comparabilidad de las informaciones financieras, en contexto internacional y europeo. Este proceso de armonización se ha ampliado también en el ámbito de la auditoría financiera.

El término “armonización” tiene el siguiente significado: ”armonizarse, -me, -izo, *intrans.* 1) *Volverse armonioso.* 2) *Hallarse en armonía; estar en plena concordancia; encuadrar; estar a tono con; concertarse; concordar.* /<fr. *Harmoniser*” (DEX online, 2002). Por tanto, la armonización contable o de la auditoría consiste en asegurar la compatibilidad de los sistemas nacionales de contabilidad en un marco regional y/o internacional, mediante la aplicación total o parcial de unas reglas comunes.

A continuación, vamos a realizar una síntesis de los principales momentos del proceso de armonización en Europa. El objetivo perseguido por el mercado común de la Unión Europea es eliminar las barreras para la libre circulación de los bienes, los servicios, el capital y la fuerza de trabajo. Esta se puede conseguir con unas condiciones de transparencia adecuadas de las informaciones financieras. El establecimiento de reglas y normas en el interior de la Unión Europea pretende la obtención de la armonización entre los estados de la Comunidad. En este sentido, se ha optado por la elaboración de Directivas y suponen la adaptación de las legislaciones nacionales a las líneas trazadas por las mismas.

Así, en el año 1978 aparece la Directiva IV (78/660/CEE), que establece ciertas normas con carácter comercial o contable, pero establece también aspectos relacionados a la auditoría. Esta Directiva establece en ecu los límites legales para que una sociedad esté obligada a auditar sus cuentas anuales.

En el año 1983 se publica la Directiva VII (83/349/CEE), acerca de las cuentas anuales consolidadas, y en el año 1984 aparece la Directiva VIII (84/253/CEE), que se refiere a las personas que efectuarán la auditoría legal en los estados miembros. Regula aspectos relacionados con las condiciones necesarias para ser auditor, el nombramiento de los auditores, la duración del mandato u honorarios. Las directivas tiene un carácter genérico, dejando a la latitud de los estados miembros pronunciarse sobre varios aspectos.

Las tres directivas mencionadas, fueron transpuestas a las legislaciones nacionales de los estados miembros, pero los cambios en el ámbito económico y financiero, el proceso de internacionalización, armonización y globalización, la necesidad de “vigilancia pública” en la auditoría, la falta de un enfoque armonizado de la auditoría legal, hicieron que las antiguas Directivas no pudiesen hacer frente a las nuevas realidades. Se imponía la necesidad de una nueva reforma en el campo de la auditoría financiera.

La Comisión Europea emprendió en el período 1996-2011 una serie de acciones dirigidas a armonizar la auditoría estatutaria al nivel de la Comunidad. Un primer paso lo representó la elaboración en el año 1996 de la primera Carta Verde que se refería al papel, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la UE, temas que en ese momento no estaban abordados adecuadamente.

En el año 1998 la Comisión publica el Comunicado (IP/98/399) que se refiere a una nueva directiva concerniente a la auditoría estatutaria y que traería modificaciones en lo relativo a la independencia de la auditoría y del sistema de control de la calidad.

En el año 2003 la Comisión Europea propone diez prioridades para mejorar y armonizar la calidad de la auditoría estatutaria en toda Europa, estableciendo como prioridades a corto plazo la consolidación de la supervisión pública de los auditores, la necesidad de unas normas únicas de auditoría o la creación de un Comité de reglamentación. Las prioridades a largo plazo versan sobre: la modernización de la directiva concerniente a la auditoría estatutaria, de las sanciones disciplinarias, la transparencia de los gabinetes de auditoría, la gobernanza corporativa, la consolidación de los comités de auditoría y del control interno, la consolidación de la independencia del auditor y del Código de Ética, la profundización del mercado interno de los servicios de auditoría y el control de la responsabilidad del auditor.

En el año 2006 se adopta por la UE una nueva directiva para la auditoría legal, la Directiva 2006/43/CE, del 17 de Mayo, que modifica la Directiva IV y VII y abroga la Directiva VIII. Esta nueva directiva tiene por objeto la armonización a alto nivel de las exigencias de la auditoría legal e impone a los estados miembros, por tanto “a los auditores legales y a las empresas de auditoría, efectuar las auditorías legales en conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.

En el año 2007 la Comisión Europea emite un comunicado, donde explica la necesidad de que las empresas pequeñas y medianas se beneficien de una variante simplificada de la contabilidad y de la auditoría.

El día 28 de Enero de 2008 se publica el reglamento concerniente al período de transición para las actividades de auditoría de terceros países, y el día 11 de Marzo de 2008 se emite la Directiva 2008/30/CE de modificación de la Directiva 2006/43/CE. En el mismo año, el día 13 de Mayo, la Comisión Europea emite una Recomendación concerniente al “aseguramiento de la calidad externa para los auditores legales y los gabinetes de auditoría de interés público”, que ofrecen orientaciones a los estados miembros para establecer un sistema independiente y eficiente de inspecciones en base a la directiva relativa a la auditoría legal. En esencia, esta recomendación ofrece más responsabilidades a los organismos de vigilancia pública, fortalece la independencia de los equipos de inspección y aumenta la transparencia en lo que concerniente a los resultados de las inspecciones efectuadas en las empresas de auditoría.

También en el año 2008 empieza la crisis económica mundial, crisis surgida del sector bancario. Este evento ha llevado al análisis de los acontecimientos, llegándose a la conclusión de que se había otorgado sólo una atención limitada al modo en que la función de auditoría puede ser consolidada, para contribuir a una mejor estabilidad financiera.

Se considera oportuno que el papel y el dominio de aplicación de la actividad de auditoría vayan puestos en tela de juicio y analizados en el contexto general de la reforma reguladora del mercado financiero. La auditoría junto con la actividad de supervisión y la gobernanza corporativa deberían contribuir en la estabilidad financiera y en la disminución del riesgo de alteración, para reducir los casos de quiebra. La robustez de la auditoría es esencial para restablecer la confianza en el mercado, contribuyendo a la protección de los inversores.

En este sentido, en el año 2010 la Comisión emitió un documento denominado “*Carta verde – Política de auditoría: las lecciones de la crisis*” con el que intenta obtener de una manera proactiva comentarios y opiniones por parte de una gama cuanto más amplia de partes interesadas – inversores, acreedores, dirigentes de empresas, empleados, auditores, agencias de rating, analistas financieros, el ámbito de los negocios, PYMES – para analizar todas las posibilidades.

Los temas más interesantes a que se refiere la Carta Verde son: el papel de la auditoría, la independencia de las empresas de auditoría y la gobernanza, la supervisión de la auditoría, la configuración del mercado de auditoría, la simplificación de las reglas para las empresas pequeñas y medianas, la cooperación internacional o la creación de un mercado europeo de auditoría. La Carta Verde ha estado abierta para la consulta pública hasta el día 8 de Diciembre de 2010. A principios del año 2011 la Comisión ha organizado una Conferencia a alto nivel, que ha debatido la Carta Verde y las principales conclusiones de la consulta abierta.

Actualmente, a nivel europeo se hacen esfuerzos considerables para la reforma de la auditoría financiera “como un componente importante en la superación de la crisis” (Morariu A y Spiridon A., 2012). Así, ha sido emitido el Proyecto de modificación de la Directiva Europea 2006/43/CE (Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, 2011), y los campos señalados fueron la independencia de la auditoría, la apertura del mercado cumbre de la auditoría, la introducción de un pasaporte europeo de auditoría y el perfeccionamiento de los sistemas de supervisión a nivel europeo.

Asimismo, el Parlamento y el Consejo Europeo emitieron una Propuesta de Reglamento (2011) que aporta nuevos reglamentos concernientes a la auditoría de las entidades de interés público, para aumentar la confianza de los usuarios en las informaciones financieras auditadas, condición esencial para readquirir la confianza en el ámbito económico.

En el año 2013 se publica la Directiva 2013/34/UE sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE. La nueva directiva pretende realizar una mejor armonización de las reglas contables y de auditoría en Europa. Asimismo, define el concepto de “empresas de interés público”, intenta armonizar los requisitos sobre las cargas administrativas de las pequeñas empresas y establece nuevas reglas sobre las cuentas anuales individuales y consolidadas. Los estados miembros tienen que transponer lo previsto en la Directiva 2013/34/UE, hasta 20 de Julio de 2015.

Aunque las investigaciones en un nivel internacional sobre esos temas fueron intensas, pocos son los problemas resueltos. En la actual económica, la auditoría es muy importante y se ha convertido en una verdadera necesidad social. Por eso, el papel de los auditores profesionales no debe ser estático, sino que debe evolucionar simultáneamente con la sociedad y con las modificaciones de la vida económica, al mismo tiempo que los cambios impuestos por la actual crisis económica.

3.2. LA LEGISLACIÓN EN EL CAMPO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA DE RUMANÍA Y ESPAÑA. PARTICULARIDADES ESTATUTARIAS Y FUNCIONALES

Uno de los objetivos de la investigación ha sido *determinar el modo en que se han adoptado las directivas europeas en la legislación rumana y española*. En este sentido, recordamos que la Directiva 2006/43/CE modifica y cumplimenta la Directiva IV (78/660/CEE) y la Directiva VII (83/349/CEE) y abroga la Directiva VIII (84/253/CEE). Estas tres directivas han estado transpuestas a las legislaciones nacionales de todos los estados miembros. Ellas aseguran la uniformidad del proceso de auditoría y la comparabilidad de la información financiera auditada.

En España, para la adopción de la Directiva VIII se emitió la Ley nº 19/1988 de la Auditoría de Cuentas, el Real Decreto nº 1636/1990 por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 y la Ley nº 18/1989 de reforma parcial de la legislación comercial, y en Rumanía en el año 1999 se ha emitido O.U.G. 75, concerniente a la actividad de auditoría financiera.

El tiempo que pasó desde la entrada en vigor de estas directivas, los cambios ocurridos en el plano económico y financiero en lo concerniente a la internacionalización y globalización, la falta de un enfoque armonizado en materia de supervisión pública de la auditoría ha hecho imprescindible la realización de una reforma en este campo.

Para transponer la Directiva 2006/43/CE en las legislaciones nacionales en España se adopta la Ley nº 12/2010 que modifica y completa la Ley 19/1988 de la Auditoría de Cuentas, y después, en el año 2011 aparece el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que abroga la Ley 19/1988 y la Ley 12/2010.

En Rumanía se emite la Ordenanza de Urgencia 90/2008 concerniente a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas, aprobada con modificaciones por la Ley nº 278/2008. Después, en el año 2010 aparece la Ley nº 26/2010 para la modificación y complemento de la O.U.G. 75/1999 concerniente a la actividad de auditoría financiera.

Destacaríamos el hecho de que el ritmo de adopción de los cambios en Rumanía ha sido más rápido que en España. En la agenda de la Comisión Europea del día 3 de Julio de 2008 aparecían 12 estados que en aquel momento habían acabado de transponer los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE en la legislación nacional. Entre éstos se encontraba Rumanía también, que había adoptado el día 24 de Junio de 2008 la Ordenanza de Urgencia nº 90 concerniente a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas.

España aparece como que hubiera transpuesto los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE apenas en la agenda del día 1 de Septiembre de 2010, cuando la Comisión señala que todos los 27 estados miembros lo realizaron. España consigue la transposición de la Directiva de 2006 mediante la adopción de la Ley nº 26 de 1 de Julio de 2010.

Otro objetivo de la investigación ha sido realizar un análisis comparativo de las particularidades de la auditoría financiera de Rumanía y España. Nos propusimos este objetivo, porque la Directiva 2006/43/CE se plantea un enfoque armonizado de la auditoría

legal en toda la Comunidad. Sin embargo, las Directivas Europeas hacen recomendaciones a los estados miembros acerca del modo en que estos deben actuar, pero dejan cierta libertad en cuanto al modo en que van a transponer sus reglamentos, lo que ha determinado la existencia de diferencias entre la legislación en materia de auditoría financiera de Rumanía y España.

En el siguiente cuadro vamos a destacar las diferencias legislativas en materia de auditoría financiera descubiertas entre los dos países:

Tabla 3.1. Diferencias en materia de auditoría financiera entre Rumanía y España

| CRITERIO | RUMANIA | ESPAÑA |
|---|---|---|
| 1. Criterios de tamaño para que las empresas estén obligadas a auditar sus cuentas anuales | <ul style="list-style-type: none"> -total activos 3.650.000 euros - cifra de negocios neta: 7 300.000 euros - número medio de asalariados en el curso del ejercicio financiero: 50 <p>En el caso de las empresas que presentan cuentas anuales consolidadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - total activos 17.520.000 euros - cifra de negocios neta: 35.040.000 euros - el número medio de asalariados en el curso del ejercicio financiero: 250. | <ul style="list-style-type: none"> - total activos 2.850.000 euros - cifra de negocios neta: 5.700.000 euros - número medio de asalariados en el curso del ejercicio financiero: 50 <p>En el caso de las empresas que presentan cuentas anuales consolidadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - total activos: 11.400.000 euros - cifra de negocios neta 22.800.000 euros - número medio de asalariados en el curso del ejercicio financiero: 250. |
| 2. Organizaciones profesionales | La Cámara de los Auditores Financieros de Rumania | <ul style="list-style-type: none"> - El Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC). - El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España - Consejo General de Colegios de Economistas de España - Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España |
| 3. Organismos de supervisión | - El Consejo para la Supervisión Pública de la Actividad de Auditoría que supervisa la actividad de CAFR en base de la O.U.G. 90/2008 y de la Ley 26/2010. | - El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas , en base del TRLAC y del Reglamento TRLAC. |
| 4. El nombramiento inicial de los auditores en entidades que no son de interés público | No se especifica. | El período no puede ser menor de 3 años ni tampoco superior a los 9 años. |
| 5. Período de mantenimiento del régimen de incompatibilidades en el caso de un futuro auditor que ha detentado cargos importantes en la misma entidad | 2 años | 1 año |
| 6. La rotación del auditor financiero a los 7 años y vuelta tras un mínimo de 2 años. | En el caso de las entidades de interés público | En el caso de las entidades de interés público y de las que tienen una cifra de negocios superior a 50.000.000 euros |

| | | |
|--|--|---|
| 7. Los honorarios | <ul style="list-style-type: none"> - no están influidos o determinados por el ofrecimiento de servicios suplementarios. - no se pueden fundar en ningún tipo de acondicionamientos - son adecuados para la actividad que ha de efectuarse | <ul style="list-style-type: none"> - no están influidos o determinados por el ofrecimiento de servicios suplementarios. - no se pueden fundar en ningún tipo de acondicionamientos - se establecen antes de empezar el desarrollo de la actividad para todo el período contratado. |
| 8. El valor del nivel medio de facturación por hora | El año 2009 – 24,07 euros El año 2010 – 23,04 euros El año 2011 – 22,41 euros El año 2012 – 21,67 euros | El año 2009 – 62,36 euros El año 2010 – 63,20 euros El año 2011 – 64,29 euros El año 2012 – 68,61 euros |
| 9. La organización del examen de aptitudes para auditores de otros estados miembros o de terceros países | En lengua rumana. | No se especifica. |
| 10. Responsabilidad civil | <ul style="list-style-type: none"> - hasta el límite máximo de 3 honorarios en el caso de las entidades que no son de interés público - hasta el límite máximo de 5 honorarios en el caso de las entidades de interés público | Conforme a la Tabla nº 3.2 |
| 11. Prescripción del período de puesta de la demanda a juicio (aviso ante el tribunal) al auditor | 3 años | 1, 2 o 3 años en función de la gravedad de la infracción |
| 12. Las Normas Internacionales de Auditoría | Fueron adoptadas en totalidad a partir del día 15 de Diciembre del 2009. | <ul style="list-style-type: none"> - “Las Normas técnicas de auditoría... serán elaboradas, adaptadas y revisadas, de modo que estén en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por ” - Se supone que las NIA-s traducidas entrarán en vigor a partir del día 1 de Enero del 2015. |

Fuente: Procesamiento propio

La conclusión que se desprende de la comparación de los reglamentos legislativos de la auditoría financiera en Rumanía y España es que las particularidades encontradas en los dos países tienen carácter nacional, surgen de niveles económicos diferentes, pero no entran en contradicción con los reglamentos de la Directiva Europea.

Las diferencias se refieren a los siguientes aspectos:

1. La existencia en España además del Instituto de Contabilidad y Auditoría de otras tres organizaciones profesionales. La ley de la Auditoría de Cuentas de España ha establecido un modelo de organización y control de la profesión mixto, en el que participan ICAC y las tres organizaciones profesionales. En general éstas ejecutan atribuciones delegadas por ICAC, tales como la organización de los exámenes de

auditoría, mientras que ICAC tiene competencias de supervisión de tales actividades. Desde el punto de vista de los auditores el papel destacado de estas organizaciones profesionales consiste en la lucha que llevan permanentemente por obtener los derechos profesionales de los auditores.

2. El capítulo VIII la Directiva aclara requisitos en lo concerniente a la supervisión pública de los auditores legales y de las empresas de auditoría. Los estados deben “organizar un sistema eficiente de supervisión pública” cuyo objeto lo representan “todos los auditores legales y las empresas de auditoría”. El sistema vigilará:
 - el proceso de adopción de las normas concernientes a la ética profesional dentro del sistema de control interno de la calidad de las empresas.
 - asegurar la calidad de los sistemas de investigación y disciplina.

El Programa de actividad y los Informes de actividad del Sistema de Supervisión Pública de la Actividad de Auditoría son públicos, con vistas a asegurar la transparencia. La financiación del sistema debe ser segura e independiente de influencias por parte de los auditores. Los estados miembros designarán las autoridades competentes para que aseguren la cooperación entre los sistemas de supervisión de los estados miembros y el reconocimiento recíproco de los convenios de reglamentación entre las mismas.

En este sentido consideramos que Rumanía ha conseguido un nivel más alto de transposición de la Directiva 2006/43/CE que España. Rumanía procedió a la creación de una nueva institución - el Consejo para la Supervisión Pública de la Actividad de Auditoría, que supervisa la actividad de CAFR, organismo que organiza y regula la actividad de auditoría de cuentas en Rumanía.

En España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría es el organismo responsable del reglamento y organización de la actividad de auditoría de cuentas en España, y la supervisión de la actividad de auditoría de cuentas está realizada por la misma institución, es decir, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En el caso de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría impuestas por la Directiva 2006/43/CE, Rumanía ha adoptado en totalidad el contenido de las mismas, a partir de 15 de Diciembre del 2009, estando su traducción asegurada por CAFR con el acuerdo de I.F.A.C., pero en España se procedió a la adaptación y revisión de las

Normas Técnicas de 1991 de modo que éstas no entren en contradicción con las Normas Internacionales.

A principio del año 2013 ICAC anunció que acabó de traducir y “adaptar” las Normas Internacionales de Auditoría bajo la forma de unas nuevas Normas Técnicas a las que sometió a un período de consulta pública. Se prevé que éstas entrarán en vigor a partir del día 1 de Enero de 2015.

4. En lo que concierne a las diferencias de años en el caso del nombramiento inicial de los auditores, de la prescripción del período de demanda a juicio del auditor o del período de mantenimiento del régimen de incompatibilidades en el caso de un futuro auditor que detentó cargos importantes en la misma entidad, no son significativas, ya que las diferencias son pequeñas y además fueron impuestas teniendo como base el mismo principio dictado por la directiva europea.
5. Si nos referimos a las diferencias entre el nivel medio de los honorarios facturados por hora o al nivel de los límites fijados para la responsabilidad civil de los auditores, éstas resultan de los niveles diferentes de desarrollo económico entre los dos países, por tanto, del nivel diferente de las facturaciones realizadas por los auditores o las empresas de auditoría. Los auditores de Rumanía cobran de media por una hora de trabajo casi tres veces menos de lo que cobran los auditores de España. De ahí que el nivel de responsabilidad en caso de error no intencionado esté más bajo – siendo el límite máximo fijado en 3 honorarios, en el caso de las instituciones que no son de interés público y en 5 honorarios en el caso de las instituciones de interés público.

En el caso de la responsabilidad civil que deben asumir los auditores de España, los límites están establecidos entre 2 y 9 honorarios, en función de la gravedad de la infracción, tal como resulta del cuadro siguiente:

Tabla 3.2. Reparto de las sanciones por tipos de infracciones en España

| INFRACCIONES | AUDITORES LEGALES | EMPRESAS DE AUDITORÍA |
|--------------------------------|---|---|
| INFRACCIONES MUY GRAVES | <ul style="list-style-type: none"> - retirada de la autorización y baja definitiva del ROAC, - suspensión de la autorización por un período entre 2 y 5 años; - multa en cuantía de entre 6 y 9 veces la cantidad facturada para el informe que haya generado el perjuicio, pero que no puede ser inferior a 18.001 euros, ni superior a 36.000 euros. | <ul style="list-style-type: none"> - retirada de la autorización y baja definitiva del ROAC; - multa en cuantía de entre el 3 y el 6% de la cantidad facturada en los honorarios por la actividad de auditoría en el año financiero concluido antes de la imposición de la sanción, pero no puede ser menos de 24.000 euros. <p>Además, para el auditor que firma en nombre de la empresa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - retiro de la autorización, baja definitiva del ROAC; - suspensión de la autorización por un período entre 2 y 5 años; - multa en cuantía de entre 6 y 9 veces la cantidad facturada por el informe que generó el perjuicio, pero que no puede ser inferior a 12.001 euros, ni superior a 24.000 euros. |
| INFRACCIONES GRAVES | <ul style="list-style-type: none"> - suspensión de la autorización por un período de hasta 2 años; - multa en cuantía de entre 2 y 5 veces la cantidad facturada para el informe que haya generado el perjuicio, pero que no puede ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 12.000 euros. | <ul style="list-style-type: none"> - multa en cuantía de 3% de la cantidad facturada en honorarios por la actividad de auditoría en el año financiero concluido antes de la imposición de la sanción, pero no puede ser menos de 12.000 euros, o retiro de la autorización y baja definitiva del ROAC. <p>Además, para el auditor que firma en nombre de la empresa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - suspensión de la autorización por un período de hasta 2 años; - multa en cuantía de entre 3.000 y 6.000 euros. |
| INFRACCIONES LEVES | <ul style="list-style-type: none"> - multa hasta la cuantía de 6.000 euros; - advertencia. | <ul style="list-style-type: none"> - multa hasta la cuantía de 6.000 euros - para el auditor que firma en nombre de la empresa, advertencia. |

Fuente: procesamiento propio

Otro objetivo de este capítulo ha sido comparar los límites legales establecidos en los dos países para que las empresas tengan la obligación de auditar sus cuentas anuales. Hemos señalado el hecho de que estos límites en Rumanía y España son diferentes. En ambos países están establecidos en euros, pero en España tienen un nivel más bajo. Esto significa que en España las empresas llegan más rápidamente al nivel de los límites obligatorios de auditoría que en Rumanía.

Es verdad que en España el poder adquisitivo es mayor, de modo que empresas de reducidas dimensiones pueden llegar más fácilmente a los límites fijados de auditoría, pero también el nivel de los ingresos para las empresas de España es más alto, así que las mismas pueden permitirse con más facilidad los gastos con los servicios de auditoría.

Por consiguiente, considerando la dimensión de la economía de España (el PIB al final de año 2012 fue de 1.447 mil millones de \$ frente al PIB de Rumanía que fue de 190 mil millones de \$), combinada con los límites legales más bajos de auditoría, hacen que resulte un mercado de auditoría estatutaria mucho mayor que el de Rumanía². La disminución del nivel de los límites legales de auditoría en Rumanía llevaría al aumento del número de auditorías obligatorias, aumentando así la confianza en las informaciones financieras del mercado, cosa que podría contribuir a un mejor desarrollo del ámbito económico.

El análisis comparativo realizado entre la legislación rumana y la española, en materia de auditoría financiera, viene a demostrar la hipótesis conforme la cual, en Rumanía y España se han dado pasos importantes en la armonización de la auditoría financiera, desde el punto de vista legislativo. Las legislaciones nacionales de los dos países han transpuesto los reglamentos de la Directiva del 2006 de una manera muy cercana. Así, el marco jurídico de los dos países en materia de auditoría financiera presenta muchas similitudes. Las diferencias son poco significativas ya que están determinadas por las condiciones económicas internas, pero los principios que sirvieron como base a las mismas, son comunes y se refieren a lo previsto en la Directiva 2006/43/CE.

El objetivo y el desafío actual de la directiva es el de asegurar la uniformidad y la comparabilidad de las informaciones financieras. Por esto ha decidido la elaboración de Directivas, que marquen las líneas generales de la contabilidad y auditoría en Europa. Los países de la han modificado sus legislaciones nacionales y han transpuesto los reglamentos de las Directivas Europeas en materia de auditoría financiera, lo que viene a demostrar una vez más, la segunda hipótesis de la investigación teórica, según la cual, la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose al mismo tiempo que el desarrollo económico y social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que está sirviendo.

² Datos extraídos del site del Banco Mundial, <http://www.datos.bancomundial>

CAP. 4

LA EVOLUCIÓN DEL MARCO PROFESIONAL DE LA AUDITORÍA FINANCIERA EN RUMANÍA Y ESPAÑA

Los objetivos de este capítulo son:

- Determinar como ha ido progresando el marco profesional de la auditoría financiera en Rumanía y España, de conformidad con las tendencias actuales de convergencia y armonización.
- Realizar un estudio comparativo entre el marco profesional de Rumanía y España para descubrir si hay similitudes o diferencias .

4.1. LA CONVERGENCIA HACIA LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

El desarrollo de las prácticas de auditoría llevó a la normalización y armonización de las mismas, en un principio a nivel nacional, después a nivel internacional. En 1917 se publica la primera “Guía profesional de los Auditores Financieros” por el Instituto Americano de los Contables Públicos (IACP).

En el año 1973 nace *International Accounting Standards Committee* (IASC), que en el año 2001 se convertiría en IASB. Se trata de una organización privada, integrada por profesionales, que emitirá normas contables a nivel internacional, llamadas *International Accounting Standards* (IAS) en inglés, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en español o *Standarde Internaționale de Contabilitate* (IAS) en rumano. A partir del año 2002 se llamaron *International Financial Reporting Standards* (IFRS) en inglés, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en español o *Standarde Internaționale de Raportare Financiară* (IFRS) en rumano.

En general, se emplea el término de convergencia para poner de manifiesto las tendencias actuales en materia de estandarización contable. En el Diccionario explicativo de la lengua rumana el término es definido de la siguiente manera: “convergente” (-es) 1) *Que converge; orientado hacia la misma dirección. Línea –te, Lente –te, lente que reúne todos los rayos en un solo foco. Fuego – tiro de artillería que tiende al mismo punto.* 2) *(sobre acciones, fenómenos, procesos) Que tiende hacia el mismo resultado; orientado hacia el mismo fin. Esfuerzo - /<fr. Convergent, lat. convergens .-ntis”* (DEX on line, 2002).

Se refiere en general a los organismos nacionales e internacionales que concentran sus esfuerzos para la convergencia contable con el referente contable internacional elaborado por el Consejo para las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y fundado en las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), el americano dirigido por las Normas de Contabilidad Financiera (FAS) promulgadas por el Consejo para las Normas de Contabilidad Financiera (FASB) de Estados Unidos y el europeo, trazado por las Directivas europeas específicas.

La Federación Internacional de los Contables (IFAC) también ha elaborado las Normas Internacionales de Auditoría (ISA), que han estado permanentemente sometidas a un proceso de mejoramiento. Estas normas establecen los principios generales, definen los conceptos, establecen los objetivos y aclaran el modo de organización y ejercicio de la profesión de auditoría.

En el año 1989, la Federación Europea de los Expertos Contables (FEE) también se plantea promover la armonización contable internacional en Europa, y en el año 1995 la Unión Europea emite la comunicación “La armonización contable: una nueva estrategia para la armonización internacional”, donde apoya la utilización de IAS por las empresas que cotizan en bolsa.

Más tarde, en el año 2000, la Unión Europea emite el comunicado “La estrategia de la Unión Europea en materia de informaciones financieras: el camino a seguir”, donde propone la obligación de utilizar IAS por parte de las empresas europeas que cotizan en la bolsa o que presentan cuentas consolidadas. Así, para que las normas internacionales sean obligatorias en Europa debían ser aceptadas por la Comisión Europea, tras la consulta de la misma a nivel político (El Comité de Reglementación Contable) y a nivel técnico.

En el año 2002 en la Unión Europea se emite el Reglamento del Parlamento y del Consejo Europeo nº 1606/2002 por el cual se define el proceso de adopción de IAS y IFRS, a partir del 1 de Enero de 2005, para las empresas europeas que cotizan en bolsa o que presentan cuentas consolidadas.

2005 es el año en que se crea *European Group of Auditors Oversight Bodies* (EGAOB), organismo responsable con la coordinación de la auditoría en la Unión Europea. Este organismo intervendrá en la adopción y adaptación de *International Standards of Auditing* (ISAs) en Europa.

En la actualidad, podemos decir que existe un cierto consenso internacional en lo que concierne a la adopción de IFRS. Este consenso ha venido ampliándose al incluir las Normas Internacionales de Auditoría (ISA). Por consiguiente, los auditores financieros tienen que aplicarlas a la hora de verificar las cuentas anuales. Puede decirse que el proceso de convergencia y armonización de la auditoría en Europa ha empezado con la adopción por la Comisión de las Normas Internacionales de Auditoría y ha representado una condición esencial para la modernización de esta profesión, en las condiciones de internacionalización y globalización de la economía.

4.2. LAS PARTICULARIDADES DE ADOPCIÓN DE NIA EN RUMANÍA Y ESPAÑA

La organización y la forma de realizar el trabajo por los auditores proporciona la base para el logro de los resultados deseados en un trabajo de auditoría. Los resultados se refieren a proporcionar a los usuarios un alto grado de confianza en los estados financieros auditados. En las condiciones de una economía global se requiere calidad y uniformidad, para que las informaciones financieras se puedan comparar fácilmente. Esta uniformidad requerida en la organización y la realización de una auditoría se puede lograr a través de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría que aportan aclaraciones conceptuales y explican paso a paso cómo realizar un trabajo de auditoría. Las NIA-s aportan el nivel de calidad requerido para satisfacer las necesidades actuales de información.

La Directiva 2006/43/CE mediante el artículo 26, impone a los estados miembros y por tanto “a los auditores legales y a las empresas de auditoría que realicen las auditorías legales en

conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la Comisión”. Añade que “Los Estados miembros podrán aplicar una norma nacional de auditoría mientras la Comisión no haya adoptado una norma internacional de auditoría que contemple el mismo aspecto” y que los estados miembros “sólo podrán imponer procedimientos o requisitos de auditoría que sean adicionales” o pueden “no aplicar partes de estas normas, si se derivan de requisitos jurídicos nacionales específicos relativos al alcance de la auditoría legal”.

En Rumanía la regulación se transpone exactamente, mediante el capítulo V, artículo 28 de O.U. 90/2008, donde se menciona que las Normas Internacionales de Auditoría serán adoptadas en el sentido de su traducción en totalidad. Asimismo, se ha emitido la Resolución del Consejo CAFR nº 152/23 de septiembre de 2009 por medio de la cual la Cámara ha adoptado ISA aclaradas, que han entrado en vigor a partir del día 15 de Diciembre de 2009.

En España la situación es diferente. Antes de la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría funcionaban muy bien las Normas Técnicas de Auditoría, elaboradas por las Corporaciones Profesionales y aprobadas por ICAC a partir del año 1991. El Real Decreto nº 1/2011, por el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) prevé en el artículo 6(2) que las normas de auditoría que han de observarse en España son las integradas en TRLAC, en el Reglamento que desarrolla TRLAC, “en las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las Normas Técnicas de Auditoría (de España), en aquellos aspectos no regulados por las Normas Internacionales de Auditoría citadas”. Desde nuestro punto de vista, de este párrafo se deduce claramente que desde el momento de la publicación del TRLAC, las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) tienen prioridad frente a las Normas Técnicas emitidas por ICAC.

Notamos la presencia continua de la expresión “Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por ”. El problema es el término “*adoptadas*”. Todas las comunicaciones oficiales por parte de ICAC o de los demás organismos profesionales de España, las revistas de especialidad, interpretan lo previsto por el artículo 6(2) de TRLAC, de la siguiente manera:

- La Directiva 2006/43/CE introduce las Normas Internacionales de Auditoría *que va a “adoptar” la* ;
- Las Normas Técnicas nacionales de auditoría quedan válidas *hasta que sean “adoptadas”* las Normas Internacionales de Auditoría;
- La directiva establece la posibilidad de que las Normas Técnicas de Auditoría existentes y las que serán emitidas a continuación puedan introducir requisitos

adicionales de auditoría, o no aplicar algunos aspectos de ISA que entran en contradicción con la legislación nacional.

Para un análisis más detallado de la expresión “*ISA adoptadas por* ” vamos al texto de la Directiva 2006/43/CE, que prevé en el párrafo 13 de la parte introductiva que “Las medidas de ejecución de dichas normas en la Comunidad deben adoptarse con arreglo a la Decisión 1999/468/CE del Consejo, por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión”.

También la Directiva 2006/43/CE prevé que “Un comité o grupo técnico de auditoría, debe asistir a la Comisión en la evaluación de la validez técnica de todas las normas internacionales de auditoría” y también que implique el sistema de los órganos de supervisión pública de los estados miembros.

“La Comisión solo adoptará Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en la Comunidad”, si este grupo analizará las siguientes condiciones: que éste sea de aceptación general a nivel internacional y que haya estado elaborado con la plena participación de todas las partes interesadas a través de un procedimiento abierto y transparente y, además, si “favorecen el interés público europeo”. A continuación, el art. 26 de la Directiva 2006/43/CE prevé que “Las normas internacionales de auditoría adoptadas se publicarán en su totalidad en todas las lenguas oficiales de la Comunidad en el Diario Oficial de la Unión Europea”.

Si interpretamos lo escrito en la Directiva 2006/43/CE y lo que dicen las publicaciones españolas resulta que las NIA-s todavía no están adoptadas al nivel de la comunidad, por tanto no tienen un carácter obligatorio para los estados miembros. Sin embargo, algunos estados como Rumanía las han adoptado por entero, y España intenta adaptar sus Normas Técnicas existentes a lo previsto por las Normas Internacionales de Auditoría, o por los menos no entrar en conflicto con las mismas.

El artículo 6 de TRLAC establece que las Normas Técnicas de Auditoría “se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea”. Se pueden añadir “requisitos adicionales” o, excepcionalmente, se pueden declarar no aplicables aquellas partes de NIA que entran en contradicción con la legislación nacional, respetando los procedimientos legales. Los requisitos adicionales pueden introducirse mediante una Resolución de ICAC o mediante emisión de una nueva Norma Técnica.

En el curso del año 2010 y 2011 ICAC ha introducido las siguientes modificaciones a las Normas Técnicas, de modo que las mismas no entren en contradicción con NIA:

- la Resolución del 7 de Octubre de 2010 acerca del “Valor razonable”;
- la Resolución del 21 de Diciembre de 2010 por la que se publica la “Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas”;
- la Resolución de 21 de Diciembre de 2010 sobre el “Informe de auditoría”;
- la Resolución de 27 de Junio de 2011 sobre “Las relaciones entre los auditores”;
- la Resolución del 26 de Octubre de 2011 concerniente a la “Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría”.

Todas estas normas representan una “*adaptación*” de las antiguas Normas Técnicas a lo previsto por las NIA-s y no una “*adopción*”, una traducción de las NIA-s. Lo restante de las Normas Técnicas emitidas en España a partir del año 1991 aún está en vigor.

La situación actual se presenta de esta forma: la Comisión Europea no ha adoptado ISA oficialmente a nivel europeo, pero ha solicitado a los países miembros la traducción de las mismas a la lengua de cada país y su adaptación a las condiciones nacionales.

Actualmente en España se ha terminado el proceso de traducción y adaptación de las NIA-s. Mediante la Resolución del día 30 de Enero de 2013 han sido publicadas en el Boletín Oficial del Estado y en el portal de ICAC, hallándose durante 6 meses, hasta el día 31 de Julio de 2013 en el período de “consulta pública”. Posteriormente serán realizadas las modificaciones necesarias y se supone que las Nuevas Normas Técnicas entrarán en vigor para la auditoría de las cuentas anuales del año 2014, es decir, a partir del día 1 de Enero de 2015. La entrada en vigor de las mismas anulará la validez de las actuales Normas Técnicas de Auditoría de España.

En España se supone que el proceso de adaptación de ISA es dinámico. Cada vez que IAASB revise o modifique una Norma, para poder ser adoptada y adaptada en la legislación española, esta norma tendrá que seguir el mismo proceso que las actuales NIA-s.

El proceso de “adopción” y “adaptación” de las NIA-s, recurrido en Rumanía y España, viene a demostrar la hipótesis conforme la cual la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose en un país al mismo tiempo que el desarrollo social y económico, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que sirve.

La segunda hipótesis, que se refiere al hecho de que en Rumanía y España se han dado pasos importantes en la armonización del proceso de auditoría financiera de modo que el marco profesional de los dos países presenta muchas similitudes, siendo las diferencias poco significativas se ha demostrado sólo parcialmente, al encontrarse una diferencia significativa en el modo de interpretar e adoptar los reglamentos de las Directivas europeas en lo concierne a la adopción de las NIA-s.

A pesar del hecho que las NIA-s han sido adoptadas en Rumanía a partir del día 15 de Diciembre del 2009 y que en España se supone que entrarán en vigor sólo el día 1 de Enero del 2015, importante es el resultado final del proceso de convergencia de la auditoría financiera en Europa, la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría.

CAP. 5

LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA CALIDAD EN RUMANÍA Y ESPAÑA

Las hipótesis que pretendemos demostrar en este capítulo son:

- En Rumanía y en España se han dado pasos importantes en la armonización del Sistema de control de la calidad de la auditoría financiera, de modo que el marco profesional de los dos países presenta muchas similitudes, siendo las diferencias poco significativas.
- El Sistema de control de la calidad de la auditoría financiera en los dos países ha progresado y se ha perfeccionado al mismo tiempo que el desarrollo social y económico, como respuesta a la necesidad de obtener información uniforme y de calidad de los usuarios.
- Las tareas que nos proponemos son las siguientes:
 - Realizar un análisis comparativo del sistema de control de la calidad de la auditoría financiera de Rumanía y España;
 - Identificar las particularidades de la evolución del sistema de control de la calidad de la auditoría financiera en los dos países.

Resulta bastante difícil de definir qué es lo que se entiende por “calidad en los servicios de auditoría financiera” y no hay muchas investigaciones en este sentido que nos pongan a disposición ciertos parámetros o indicadores para mostrarnos cuándo se ha alcanzado la calidad. Hoy en día cuando hablamos de calidad en el marco de la auditoría financiera consideramos que este punto se ha alcanzado si durante el desarrollo de los trabajos de auditoría se han respetado las normas legales vigentes.

El control de la calidad tiene como meta, la mejora, desde todos los puntos de vista de los servicios ofrecidos por los auditores financieros. En este capítulo intentamos abordar y clasificar de modo unitario, todos los sistemas de control de la calidad que actúan en el

momento actual sobre la actividad realizada por los auditores financieros de Rumanía y España.

De este modo, hemos separado el control de la calidad en dos grandes grupos:

- El Sistema de Control Interno de la Calidad de la Auditoría Financiera
- El Sistema de Control Externo de la Calidad de la Auditoría Financiera.

El sistema de control interno se refiere a las responsabilidades de una empresa de auditoría de instaurar su propio sistema de aseguramiento y control de la calidad y el modo de implantar y mantener este sistema en la empresa de auditoría y también en cada trabajo de auditoría.

Se trata de una auto-verificación que cada empresa de auditoría debe realizar, por medio de unos procedimientos, para asegurarse que los servicios que ofrecen a los clientes cumplen con las normas legales. Esta auto-verificación a nivel de empresa ha de referirse a todos los aspectos organizacionales y verificar aspectos como: la independencia, la formación continua de los empleados, la aceptación o continuidad con ciertos clientes, la colaboración con expertos independientes, etc.

El sistema de control externo se refiere a las acciones de control realizadas por los organismos profesionales sobre los auditores y empresas de auditoría en lo concerniente a la actividad de auditoría en general. Este control también se ejerce sobre el sistema de control interno de la calidad de los auditores y empresas de auditoría, por ser éste último, parte integrante de la actividad de los auditores.

Si miramos atrás, podemos observar la evolución de los sistemas de control de la calidad a nivel internacional y europeo. Los Organismos Internacionales y Europeos han estado preocupados a lo largo del tiempo por la mejora de la calidad de la actividad realizada por los auditores financieros. Así, ellos han emprendido una serie de iniciativas dirigidas tanto al sistema de control interno como al sistema de control externo de la calidad. A continuación presentaremos en orden cronológico una síntesis de los momentos más importantes de la evolución de los sistemas de control de calidad.

Las normas internacionales que regulan la profesión de auditoría son de origen americano – siendo los E.E.U.U. uno de los países con la experiencia más prolongada en este sector. Las primeras Normas de Auditoría Financiera elaboradas en el período 1939-1951 por AICPA estaban dirigidas especialmente a este país.

En las condiciones de una globalización creciente a nivel internacional, la tarea de elaborar las normas de auditoría fue asumida por IFAC, mediante el Comité Internacional para prácticas de auditoría de IAPC, que tenía el poder de publicar recomendaciones concernientes a la auditoría financiera.

A nivel europeo FEE, con la sede en Bruselas, publica recomendaciones en el sector de la auditoría financiera a través del Comité de Recomendaciones concernientes a la Revisión Contable (ASB).

En Europa en el año 1966 se lanza la Carta Verde bajo el título “Función, posición y responsabilidad civil de la auditoría legal en UE”. En base a las conclusiones obtenidas tras el análisis de la misma, en el año 1998, el Comité de Auditoría de la Comisión Europea emite el documento “La Auditoría legal en – camino a seguir”, en que uno de los temas principales se refería al análisis del control de la calidad de las auditorías realizadas en los estados miembros de la

A continuación, en el año 2000 se publicó la recomendación de la UE “El control de calidad de la auditoría legal en la UE – condiciones mínimas”, en que se señalaba “En este momento no existe ninguna norma aceptada a nivel internacional que defina unas condiciones mínimas de control de la calidad” y que esta iniciativa “pretende establecer un marco de referencia para los sistemas de control de la calidad de los estados miembros en toda la UE”.

En el año 2003, se emitió la comunicación “El papel de la auditoría legal en la UE” en que se expresa la preocupación por la calidad de las auditorías legales en la UE, y en el año 2006 apareció la Directiva 2006/43/CE en la que se indica que “las inspecciones regulares representan un buen medio para obtener una calidad alta y homogénea. Consecuentemente, la auditoría legal “debe someterse a un sistema de control de la calidad que esté organizado en un modo independiente”.

El caso Enron o Worldcom de Estados Unidos, Gescatera de España o Parmalat de Italia han destruido la credibilidad en las situaciones financieras auditadas, así que era necesaria más que nunca la implantación de un sistema de control de la calidad de la auditoría financiera. “De qué sirve tener un mercado único de auditoría si no hay una garantía de que las auditorías legales efectuadas presentan una misma calidad de trabajo, independientemente del estado miembro al que pertenezca el profesional encargado de dicho servicio” (García S. y Ipiñazar I., 2007).

La Directiva 2006/43/CE, en el capítulo VI, “Control de calidad” prevé que cada estado miembro se asegure de que “todos los auditores legales y sociedades de auditoría estén sujetos a un sistema de control de calidad”, “con el fin de incrementar la confianza de la opinión pública en la función de auditoría”.

Este sistema debe disponer de recursos adecuados y el personal que efectúa las inspecciones debe tener experiencia y formación profesional correspondiente y su selección ha de hacerse en base a unos procedimientos objetivos. Se procederá a la verificación de la conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, del cumplimiento de los requisitos de independencia, de la cantidad y la calidad de los recursos gastados, de los honorarios percibidos y del sistema de control interno de la calidad en el marco de la empresa de auditoría.

En el art. 29 (1.a), capítulo VI de la Directiva 43/2006/CE se especifica que “el sistema de control de calidad estará organizado de tal manera que sea independiente de los auditores de cuentas y de las empresas de auditoría verificadas y tiene que ser objeto de supervisión pública”. Deducimos, por tanto, la importancia del control de calidad como factor fundamental y necesario en el proceso de armonización del marco normativo en el sector de la auditoría en el mercado europeo. Este representa el elemento principal para asegurar una buena calidad de los servicios de auditoría, por eso los estados miembros deben asegurar las medidas necesarias para garantizar que todas las personas que contribuyen a la realización de los servicios de auditoría legal están sujetas a este sistema de control de la calidad.

Las disposiciones de la Directiva han sido transpuestas en las legislaciones nacionales de la siguiente manera:

En Rumanía se ha aprobado la O.U. 90/2008, que en el Capítulo VI se refiere al sistema de aseguramiento de la calidad y a los criterios que éste debe cumplir. Asimismo, dentro del Título II, capítulo 12 se prevé la constitución y el modo de funcionamiento del Consejo para la Supervisión Pública de la Actividad de Auditoría Legal.

En el año 2010 aparece la Ley nº 26 en la que en el capítulo VII establece que la actividad de CAFR se desenvuelve bajo la vigilancia del Consejo para Supervisión Pública de la Actividad de Auditoría Legal.

En España ha sido aprobada la Ley 12/2010 que prevé igual que la Directiva 2006/43/CE que todos los auditores y sociedades de auditoría estén sujetos a un sistema de control público, objetivo e independiente, bajo la dirección del ICAC. La Ley 12/2010 ha sido sustituida por TRLAC 2011 que en el capítulo IV, art. 28 habla sobre el control de la actividad de auditoría, del cual también forma parte la actividad de control de calidad de los auditores y sociedades de auditoría.

Hoy en día, el control de la calidad representa un medio através del cual los auditores pueden demostrar y garantizar a los usuarios que las situaciones financieras auditadas representan un documento fidedigno y creíble. La homogeneidad de este proceso es muy importante a nivel europeo e internacional, ya que ayuda a la promoción de las mejoras y de los cambios en el campo de la auditoría, indiferentemente del país y para poder mantener la calidad y las informaciones financieras en las condiciones de una economía global y de unas necesidades informativas en continuo cambio.

5.1. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y EXTERNO DE LA CALIDAD EN RUMANIA

En Rumanía como ya hemos señalado en los capítulos anteriores la auditoría financiera es una profesión relativamente joven. A principios de los años '90 los términos relacionados con la auditoría financiera o con las Normas Internacionales de Auditoría eran muy poco conocidos. Estos han entrado en el vocabulario de los especialistas después de la adopción de la Ley de Contabilidad nº 82/1991 y del Reglamento de aplicación de la misma de 1994.

Las primeras normas de Auditoría Financiera han sido publicadas en base a la Resolución de la Conferencia Nacional de CECAR nº 3/23.10.1995, cuando se publicó el trabajo “Normas de auditoría financiera y certificación del balance contable”, como suplemento de la Revista General de contabilidad y peritaje, cubriéndose de este modo “un vacío metodológico en el sector de la auditoría”.

Cuatro años más tarde, CECCAR emitió la Decisión de la Conferencia Nacional nº 98 del 27 Enero de 1999 y publicó el trabajo “Normas Nacionales de Auditoría y servicios conexos” en el que se recogen casi idénticamente las Normas Internacionales de Auditoría publicadas por IFAC.

El año 1999 representa el momento crucial en que la actividad de auditoría financiera fue legiferada. En el mes de Junio fue emitida la O.U.G. 75/1999 por la cual se constituyó la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía. El Comité Provisional del nuevo organismo profesional decidió la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-s) emitidas por IFAC y del Marco General de las NIA-s como base de la auditoría financiera en Rumania. Así, se publicó el trabajo “Auditoría Financiera 2000” que integra las Normas Internacionales de Auditoría y el Código concerniente a la ética profesional en el sector de la auditoría financiera. Por tanto, las Normas Internacionales de Auditoría han sido adoptadas en Rumanía por la Cámara de los Auditores Financieros desde el año 2000.

La versión aclarada de las Normas emitidas por el Consejo para Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento entraron en vigor en Rumanía el día 15 de Diciembre de 2009. Estas deben ser leídas e interpretadas paralelamente con NCCI, con la NIA 220, con el Código de Ética para profesionales contables emitido por IFAC y con otros requisitos nacionales del sector de control de la calidad.

Hoy en día, el sistema de control interno de la calidad en Rumanía se regula por dos normas distintas:

- Norma Internacional de Control de Calidad Interno (NCCI) - que se refiere al sistema de control de la calidad para las empresas que efectúan auditorías, revisiones de las cuentas anuales y de otras misiones de aseguramiento y servicios conexos;
- Norma Internacional de Auditoría nº 220 (NIA 220), "Control de calidad de la auditoría de estados financieros" - que se refiere al control de la calidad a nivel de trabajo de auditoría.

Para poder obtener trabajos de auditoría de primera calidad hay que implementar a nivel de empresa de auditoría la NCCI, y después la NIA 220.

En Rumanía, la actividad del sistema de control externo de la calidad de la actividad de auditoría financiera se realiza en conformidad con los siguientes actos normativos: O.U.G. 75//1999, O.U. 90/2008, La Ley 26/2010, el Reglamento de organización y funcionamiento de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía y la Norma del 25 de Agosto de 2010 concerniente a la revisión de la calidad de la actividad de auditoría financiera y de otras actividades desarrolladas por los auditores financieros, aprobada por la Resolución del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía nº 168/2010.

La Norma del 2010 señala que el Departamento de Monitorización y Competencia Profesional (DMCP) del CAFR “realiza las verificaciones para el aseguramiento de la calidad”. CAFR es “la autoridad competente para la realización de revisiones con el fin de asegurar la calidad de los servicios prestados por los auditores financieros” y empresas de auditoría y desenvuelve su actividad bajo la vigilancia del Organismo de Supervisión Pública de la Actividad de Auditoría Financiera. La Norma indica que “todos los auditores financieros miembros de la Cámara, personas físicas y empresas de auditoría, hacen el objeto de un sistema de control de la calidad”.

Los recursos necesarios para realizar las verificaciones por la DMCP están asegurados por CAFR, mediante el presupuesto anual de ingresos y gastos. La actividad de verificación efectiva es realizada por los inspectores y asistentes de inspectores, asalariados del aparato ejecutivo de la Cámara.

5.2. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y EXTERNO DE LA CALIDAD EN ESPAÑA

En España el sistema de control interno de la calidad tiene una larga tradición. La tercera Norma Técnica de carácter general publicada por la Resolución del 19 de Enero de 1991 por ICAC exigía el mantenimiento de un cierto nivel de calidad en el desarrollo de los trabajos de auditoría, que se conseguía mediante la realización de un control interno de la calidad. Este control se realizaba por medio de unos procedimientos establecidos por el auditor, en función de la estructura organizativa de la empresa, con el fin de asegurar de una manera razonable, que los servicios profesionales que éste ofrecía cumplan con las Normas Técnicas de Auditoría.

Posteriormente, ICAC emite la Resolución del 16 de Marzo de 1993 por la cual se publica la Norma Técnica sobre el Control de la Calidad (BOICAC 12/1993) que desarrolla la obligación de los auditores a implementar un sistema adecuado de control interno de la calidad. Ésta contiene la mayoría de los principios fundamentales del control interno específicos de la actividad de auditoría, de manera que se puedan alcanzar los objetivos que el sistema de control de la calidad debe cumplir.

Después del año 1993, se han producido cambios importantes a nivel europeo e internacional en lo concerniente al sistema de control interno de la calidad. El acontecimiento más

importante ha sido la aparición de la Norma Internacional de Control de la Calidad - (NCCI), emitida por IFAC.

NCCI tiene estatuto de aplicación obligatoria en España a partir del día 1 de Enero de 2013. La Resolución del 22 de Diciembre de 2010 hace público el texto traducido y adaptado de la ISQC1, bajo el nombre de “Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría”. Esta Resolución somete a información pública la NCCI, mediante la publicación de la misma en el Boletín Oficial nº 84 de Diciembre de 2010 de ICAC. Debido a la novedad y complejidad que supone, los auditores y las empresas de auditoría han tenido un período de 6 meses en que han podido formular y dirigir por escrito observaciones la norma publicada. La misma resolución estipula que los auditores y las empresas de auditoría tienen la obligación de implementar el sistema de control interno de la calidad en conformidad con NCCI antes del día 12 de Octubre de 2012.

En los seis meses se presentaron observaciones al texto publicado, lo cual determinó que ICAC revisara el texto NCCI e incorporara algunas modificaciones, que se refieren especialmente a los auditores y a las empresas de auditoría de reducidas dimensiones y a las que auditan entidades de interés público.

Posteriormente, el día 26 de Octubre de 2011 ICAC emite otra Resolución mediante la cual dispone la publicación de la nueva variante de NCCI que incorpora las modificaciones introducidas (y que son poco sustanciales frente a la forma inicial). Asimismo, lo más importante es que modifica la fecha límite fijada para que las empresas tengan la obligación de implementar el sistema de control de calidad interno en las empresas de auditoría, hasta el día 1 de Enero de 2013.

Hoy en día ISQC1 representa el marco de referencia internacional acerca del control de la calidad. La Norma se refiere a la realización de la auditoría en las instituciones privadas y públicas y además se extiende sobre todos los servicios que se suscriben a las Normas para misiones IAASB, es decir, para las misiones de revisión (ISRE), de aseguramiento (ISAE) y servicios conexos (ISRS).

NCCI representa una traducción de ISQC1 adaptada a las características de España, donde se han eliminado las referencias a las instituciones de auditoría del sector público y a los demás servicios distintos de la auditoría financiera, en la medida en que ellos no entraban bajo la incidencia de la Ley 12/2010. Asimismo, se ha eliminado y sustituido la fecha límite de

implementación, siendo sustituida por la fecha estipulada en la Resolución de 2010, y después con la de 2011.

La NIA 220 “Control de la calidad de la auditoría de estados financieros” se refiere a la institución de un sistema de aseguramiento de la calidad a nivel de trabajo de auditoría. Esta Norma aún no ha sido adoptada en España, debido al hecho de que no ha sido adoptada ninguna de las demás Normas Internacionales de Auditoría.

En las condiciones en que la Norma Técnica de Calidad de 1993 fue sustituida por NCCI, que se refiere al control de la calidad a nivel de empresa de auditoría, constatamos en España la existencia de un *vacío legislativo*, referente al control de la calidad a nivel de trabajo de auditoría.

España está de acuerdo en adoptar las Normas Internacionales de Auditoría, pero esperaba a que tales normas fuesen adoptadas primero oficialmente a nivel europeo y apenas después a nivel de los estados miembros. Como esta adopción oficial a nivel europeo no se ha producido, España ha entendido que debe traducir y adaptar las Normas Internacionales a las condiciones nacionales. Así ICAC emite la Resolución del día 31 de Enero de 2013 por la cual hace públicas las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, que representan una adaptación de las NIA-s a las características de España. El período de información y consulta pública fijado es de 6 meses, a partir del día 31 de Enero de 2013 hasta el día 31 de Julio de 2013. Se prevé que las nuevas Normas Técnicas se aplicarán en España a partir del día 1 de Enero de 2015.

Por tanto, también la NIA 220 traducida y “adaptada” a las condiciones de España se aplicará a partir del día 1 de Enero de 2015.

La entrada en vigor de la nueva Directiva 2006/43/CE y la emisión de la Recomendación de la Comisión Europea del año 2008 concerniente al Control Externo de la Calidad de los auditores legales y de las empresas de auditoría obliga las legislaciones nacionales a adoptar las nuevas modificaciones.

En España, la aprobación de la Ley nº 12 del 30 de Junio de 2010 representó un paso importante en la obtención de la armonización de los requisitos exigidos a nivel europeo. Hoy en día, el sistema de control externo de la calidad se regula por el TRLAC y el Reglamento de aplicación del mismo.

El control de la calidad externo en España se refiere al control de la actividad de auditoría financiera realizada por el personal del ICAC, que tiene como parte componente la actividad de control de calidad de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, reglamentado por el art. 28 del capítulo IV del TRLAC y también por el Reglamento del TRLAC, capítulo IV, artículos 61-79. Especificamos que el ICAC realiza actividades de control de calidad solo para las sociedades de auditoría que auditan entidades de interés público y el resto de los controles los delega a las Corporaciones Profesionales o a unas personas especialmente seleccionadas con este objetivo - en base de unos “Contratos-convenciones de colaboración”.

En el TRLAC, artículo 28 se señala que la actividad de control realizada por ICAC tendrá dos componentes:

- El control técnico – que investigará ciertos trabajos de auditoría realizados u otros aspectos de la actividad de auditoría.
- El control de la Calidad que constará de inspecciones periódicas de los auditores o de las empresas de auditoría y verificará la eficiencia del sistema de control de la calidad de las mismas.

Mencionamos que en España también se ejecuta otro tipo de control sobre la actividad de los auditores y de las empresas de auditoría. Se trata del hecho que las Corporaciones Profesionales tienen la obligación de verificar a sus miembros en lo que concierne a la observancia del estatuto y de las normas internas de las Corporaciones. En este sentido, el Reglamento del TRLAC especifica en el artículo 105.g que las corporaciones “verificarán la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas”. Asimismo, en el artículo 25.2 de TRLAC se señala que las Corporaciones tienen el derecho de “acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas”. Para ello verifican los documentos de trabajo de los auditores, que éstos están obligados a guardar como mínimo 5 años, pero tienen la obligación de guardar el secreto profesional e informar a ICAC sobre los resultados de los controles al final de cada año, proponiendo en su caso las sanciones debidas. El procedimiento por el cual se realizan estos controles esta integrado en las Normas Internas o en el Estatuto de las Corporaciones Profesionales.

Las corporaciones profesionales mediante sus acciones contribuyen al mejoramiento de la calidad del trabajo realizado por sus miembros.

5.3. LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS RELACIONADAS CON EL SISTEMA DE CONTROL DE LA CALIDAD EN LOS DOS PAÍSES

El primer objetivo de este capítulo ha sido *realizar un análisis comparativo entre el sistema de control de la calidad de la auditoría financiera de Rumanía y España*. Así, en el cuadro siguiente realizaremos una síntesis de la legislación que sirve como base de los sistemas de control de la calidad en los dos países:

Tabla 5.1.

El sistema de control de la calidad de la auditoría financiera en Rumanía España

| EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DE LA CALIDAD | | |
|--|---|--|
| | RUMANÍA | ESPAÑA |
| Documentos normativos | <ul style="list-style-type: none"> -NCCI (ISQC1) – “El control de la calidad para las empresas que realizan auditorías y revisiones de las cuentas anuales así como otros trabajos de aseguramiento y servicios conexos”. - NIA 220 “El control de la calidad para una auditoría de las cuentas anuales” (control de la calidad a nivel de trabajo de auditoría). | <ul style="list-style-type: none"> - NCCI “La Norma Internacional de Control de la Calidad” (traducción y adaptación de ISQC1). |
| EL SISTEMA DE CONTROL EXTERNO DE LA CALIDAD | | |
| | RUMANÍA | ESPAÑA |
| Documentos normativos | <ul style="list-style-type: none"> - la Directiva 43/2006/CE - O.U.G.75/1999 - O.U. 90/2008 - La Ley 26/2010 - El Reglamento de organización y funcionamiento de CAFR. - La Norma del 25 de Agosto de 2010 concerniente a la revisión de la calidad de la actividad de auditoría financiera y de otras actividades desarrolladas por los auditores financieros, aprobada por la Resolución del Consejo de CAFR nº 168/2010. | <ul style="list-style-type: none"> - la Directiva 43/2006/CE - TRLAC 2011 - El Reglamento de aplicación del TRLAC, aprobado por Real Decreto nº 1 de Julio de 2011. <p><i>Suplementario</i></p> <ul style="list-style-type: none"> -Las Normas internas y el Estatuto de las Corporaciones Profesionales en el caso de los controles efectuados para sus miembros. |

Fuente: Procesamiento propio

La realización de un análisis comparativo de los sistemas de control de la calidad en los dos países ayuda a alcanzar el segundo objetivo de este capítulo, que es *realizar un análisis comparativo de las particularidades de los sistemas de control de la calidad de la auditoría financiera de Rumanía y España*.

Las particularidades descubiertas durante la investigación están sintetizadas en el cuadro siguiente:

Tabla 5.2. Particularidades del sistema de control de la calidad de Rumanía y España

| | RUMANÍA | ESPAÑA |
|---|---|--|
| Quién realiza las verificaciones de control externo de la calidad | El Departamento de Monitorización y Competencia Profesional, departamento de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía. | - la Subdirección General de Control Técnico, departamento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de España - ICAC puede delegar sus atribuciones de control en base a unos Convenios de colaboración: - a las Corporaciones Profesionales de los auditores - a unas personas físicas seleccionadas en base a un proceso objetivo. |
| La supervisión de la actividad de auditoría financiera en conformidad con los requisitos de la Directiva 43/2006/CE | El Organismo de Supervisión Pública de la Actividad de Auditoría Financiera de Rumanía, que supervisa la actividad realizada por CAFR. | El Instituto de Contabilidad y Auditoría de España. |
| Calificaciones | A B C D | 2010 A1 A2 B C 2011 Sin deficiencias Con deficiencias |
| Condiciones para los inspectores de control de la calidad | - preparación profesional y experiencia relevante en auditoría legal - preparación específica en inspecciones de calidad - que sea independiente y que no esté en conflictos de intereses con el auditor financiero - una parte de los miembros del equipo de control son auditores financieros. | - preparación profesional y experiencia mínima de 7 años en auditoría - preparación específica en inspecciones de calidad - que sea independiente y que no esté en conflictos de intereses con el auditor financiero - NO son auditores financieros ejercientes. |

Fuente: Procesamiento propio

1. El sistema de control interno de la calidad de las empresas de auditoría de Rumanía está regulado por las Normas Internacionales NCCI y NIA 220, traducidas al rumanº

En España, ISQC1 que se refiere al control de la calidad a nivel de las empresas de auditoría ha sido traducido y adaptado a las condiciones de España y se llama Norma Internacional de Control de la Calidad (NCCI). Tiene carácter obligatorio sólo a partir del día 1 de Enero de 2013.

NIA 220 aún no ha sido adoptada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de España. Se preconiza que la variante final de esta nueva Norma Técnica de Calidad entrará en vigor a partir del día 1 de Enero de 2015.

2. En lo que concierne al control de la calidad a nivel de los trabajos de auditoría de España hemos notado una inadvertencia. La Resolución ICAC del día 26 de Octubre de 2010 dice que la Norma Técnica del año 1993 (que es el equivalente de NIA 220 y que se refiere al control interno de la calidad a nivel de trabajos de auditoría, será sustituida por NCCI, que se refiere de hecho al control interno de la calidad a nivel de empresa de auditoría (la variante traducida de ISQC1), lo cual no significa lo mismo. Por tanto, se observa un vacío legislativo.

En nuestra opinión, la Norma Técnica de 1993 que se refiere al control interno de la calidad a nivel de trabajo de auditoría debe permanecer vigente hasta la adopción en España de NIA 220.

3. Otra diferencia es el hecho de que en Rumanía ISQC1 se aplica para todos los servicios que se suscriben a las Normas IAASB (ISA, ISRE, ISAE, ISRS), y la Norma Internacional de Control de la Calidad de España (NCCI) se refiere sólo a las misiones de auditoría financiera. En nuestra opinión, la norma que regula el sistema de control interno de la calidad debería referirse a todos los servicios que los auditores financieros ofrecen, facilitando y simplificando así el trabajo de los mismos. Nos referimos aquí especialmente a los gabinetes de auditoría de reducidas dimensiones que, deberían por tanto tener un único Manual de la Calidad, que impusiera una especie de cultura interna de la calidad a nivel de empresa.
4. En Rumanía el trabajo de control está realizado por los inspectores del Departamento de Monitorización y Competencia Profesional (DMCP) de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía y en España ICAC realiza acciones de control sólo para los auditores o las empresas de auditoría que auditan entidades de interés público. Lo restante de las atribuciones de control puede delegarlas a las Corporaciones Profesionales o a unas personas físicas seleccionadas en este sentido en base a un proceso objetivo.

Actualmente, NCCI representa la norma más importante a nivel internacional relacionada con el sistema de control de la calidad de la auditoría financiera. Su aplicación asegura la realización de unos controles uniformes y de calidad, absolutamente necesarios para que los usuarios vuelvan a tener confianza en el trabajo del auditor y en el ámbito económico actual. Su adopción tanto en Rumanía como en España viene a demostrar las dos hipótesis de la

investigación teórica, conforme la cual la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose en un país al mismo tiempo que el desarrollo económico, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que sirve y que en los dos países se han dado pasos importantes en la armonización del sistema de control de la calidad.

De notar que, como hemos destacado en el capítulo anterior, *sigue habiendo diferencias significativas en lo concerniente al modo de aplicación de lo previsto por la Directiva 2006/43/CE en lo que se refiere a la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría*. En referencia al sistema de control de la calidad de los auditores y de las sociedades de auditoría, la diferencia se refiere al hecho de que España ha substituido la vieja Norma de Control de la Calidad de 1993 con la NCCI, pero aún no ha adoptado la NIA 220, que se refiere al control de calidad a nivel de trabajo de auditoría, resultando de esta manera un “vacío legislativo”.

CAP. 6

DEMONSTRACIÓN DE HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA

6.1. DEMOSTRACIÓN DE LA PRIMERA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA

La primera hipótesis de la cual partió la investigación teórica es la siguiente: *la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose al mismo tiempo que el desarrollo económico, político y social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que sirve.*

Los diferentes capítulos que forman la primera parte de la investigación aportan argumentos que contribuyen a la demostración de esta hipótesis.

1. En el primer capítulo de la investigación hemos analizado la evolución del marco teórico y conceptual de la auditoría financiera y hemos elaborado las siguientes conclusiones:
 - La evolución histórica de la sociedad ha estado acompañada permanentemente por la evolución de la contabilidad y auditoría.
 - Los acontecimientos históricos y políticos de Rumanía y España han condicionado la evolución de la auditoría financiera en ambos países.
 - El concepto de auditoría financiera ha evolucionado desde “un ejercicio práctico y lógico” hasta ser una “actividad profesional”, reglamentada a nivel europeo y que se ejecuta en conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
 - Los objetivos de la auditoría financiera han evolucionado de acuerdo con las necesidades de los usuarios de cada periodo histórico.
2. Los datos ofrecidos en el capítulo 2 de la investigación vienen a demostrar que la evolución y la estructura del mercado de auditoría en Rumanía y España han estado influenciadas por acontecimientos históricos, políticos y económicos, tales como:
 - El proceso de adhesión de Rumanía o España a la
 - La entrada de los dos países en la

- Los cambios legislativos producidos en materia de auditoría financiera.
 - El nivel de los límites obligatorios de auditoría fijados.
 - El nivel de desarrollo económico de cada país.
 - La evolución económica (la evolución del PIB) de cada país.
 - La crisis económica que empezó en el año 2008, etc.
3. La evolución de la auditoría financiera de un país queda reflejada en la evolución del número de auditores independientes y empresas de auditoría, la evolución del número de trabajos de auditoría realizados o en la evolución de las facturaciones de los auditores. La situación económica de un país queda reflejada en la evolución del PIB.

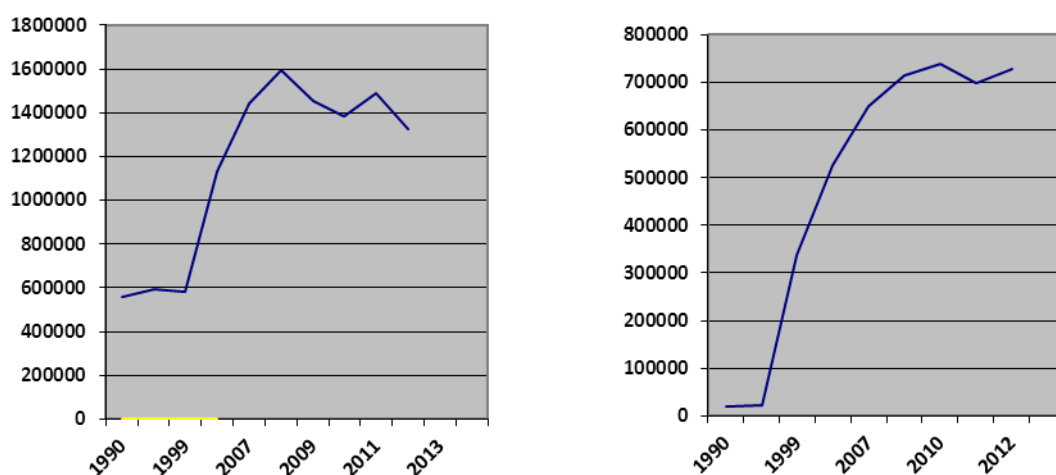
A pesar de todas las particularidades de desarrollo de la auditoría financiera identificadas en los dos países, si comparamos la evolución general de la auditoría financiera en España y Rumanía con la evolución de la economía en cada uno de los dos países, observamos que la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose en un país al mismo tiempo que su desarrollo económico.

En España,

Fig. 6.1. Evolución general de la economía y de la auditoría financiera en España, en el periodo 1990 – 2012

PIB ESPAÑA

FACTURACIÓN DE LOS AUDITORES EN ESPAÑA

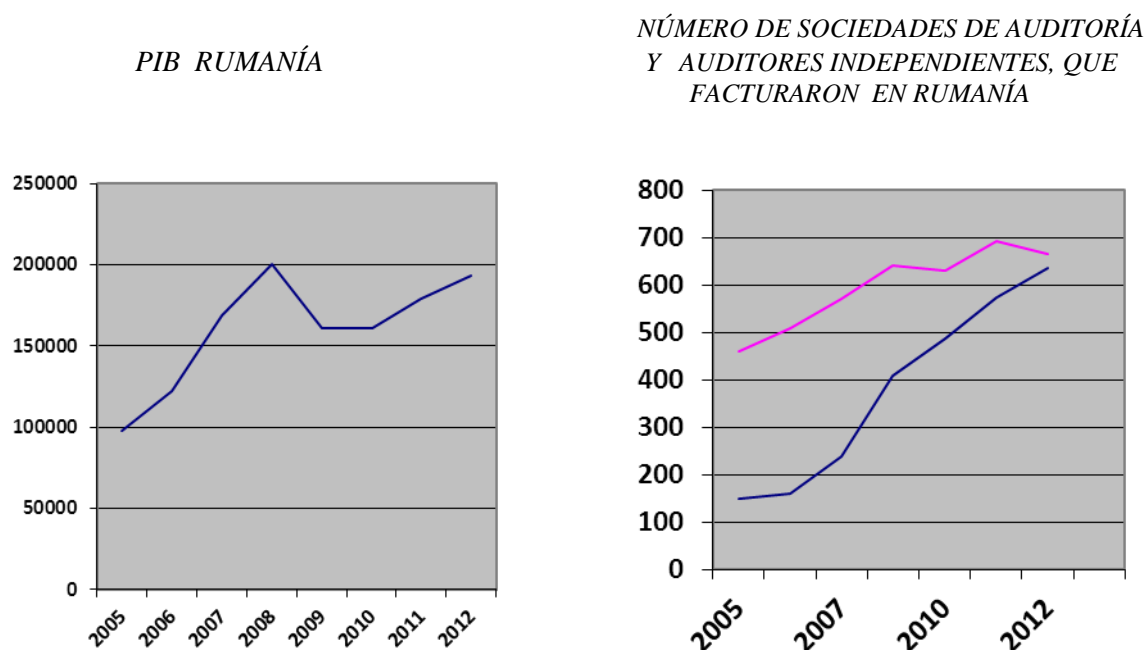


Fuente: Procesamiento propio
 PIB – en millones de \$ (Datos del Banco Mundial)
 COBROS AUDITORES – en miles de euro (BOICAC)

Los gráficos de la fig. 6.1. expresan una evolución brusca, fuertemente ascendente de la economía y de la auditoría financiera en España después del año 2000, evolución interrumpida a partir del año 2008 por la crisis económica.

En Rumanía,

Fig.6.2. Evolución general de la economía y de la auditoría financiera en Rumanía, en el periodo 2005 – 2012



Fuente: Procesamiento propio
 PIB – en millones de \$ (Datos del Banco Mundial)
 NÚMERO DE AUDITORES CON FACTURACIÓN – (Datos CAFR Rumanía)

Los dos gráficos de la fig. 6.2. expresan una evolución tímida, pero continua del PIB y de la auditoría financiera en Rumanía, evolución interrumpida también por la crisis económica después del año 2008.

- En el capítulo 3 de la investigación explicamos de que manera el proceso de armonización de la auditoría financiera en Europa también influyó en el progreso y perfeccionamiento del marco jurídico de la auditoría.

El desarrollo económico que tubo lugar en Europa y la globalización de la economía han determinado la necesidad de obtener información financiera uniforme y comparable a nivel de la Por este motivo, se emitieron las Directivas europeas, cuyos

reglamentos se transpusieron en las legislaciones nacionales de Rumanía y España, modificando las leyes nacionales de auditoría.

5. En el capítulo 4 explicamos como el proceso de convergencia de la auditoría financiera hacia las Normas Internacionales de Auditoría ha influenciado en el progreso y perfeccionamiento del marco profesional de la auditoría en Rumanía y España.

La necesidad de comparabilidad a nivel internacional de las informaciones financieras auditadas determinó el proceso de adopción de las NIA-s en cada país de la U.E.

6. Otro desafío de la sociedad lo ha representado la ola de desconfianza de los usuarios de las informaciones financieras auditadas, hecho que puso en movimiento a los organismos internacionales y nacionales, para encontrar soluciones dirigidas a paliar esta desconfianza. Los usuarios necesitaban informaciones uniformes y de calidad.

La forma a través de la cual los organismos profesionales y los auditores pueden garantizar a los usuarios y a la comunidad la calidad de los trabajos de auditoría efectuados, se consigue por medio de la fijación de un Sistema de Control de la Calidad homogéneo y uniforme para todos los trabajos de auditoría, indiferentemente del país. El control de la calidad tiene que ser una característica fundamental y necesaria del proceso de armonización.

En el capítulo 5 explicamos como ha progresado el sistema de control de la calidad de la auditoría financiera en Rumanía y España hasta la adopción de la NCCI.

De esta manera, se demuestra que la “confianza” que las cuentas anuales auditadas deben ofrecer, ha representado una preocupación constante a nivel internacional y europeo, determinando el proceso de perfeccionamiento continuo de la auditoría financiera, hasta la adopción de la NCCI, que representa hoy en día la norma más alta de calidad a nivel internacional.

Teniendo en cuenta lo señalado, en nuestra opinión, la primera hipótesis de la investigación teórica que se refiere al hecho de que *la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose al mismo tiempo que el desarrollo económico, político y social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que sirve*, queda demostrada.

6.2. DEMOSTRACIÓN DE LA SEGUNDA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA

La segunda hipótesis de la parte teórica de la investigación es la siguiente: *En Rumanía y España se han dado pasos importantes en la armonización del proceso de auditoría financiera, de modo que los marcos conceptual, jurídico y profesional de los dos países presentan muchas similitudes, siendo las diferencias poco significativas.*

Los capítulos de la primera parte de la investigación aportan argumentos que contribuyen a demostrar esta hipótesis.

1. En primer lugar, hemos decidido investigar *el marco teórico y conceptual* de la auditoría financiera en Rumanía y España. A pesar del hecho que el proceso de evolución ha sido diferente en los dos países, al final del primer capítulo hemos podido llegar a la conclusión que la auditoría financiera tiene orígenes comunes y que desde el punto de vista teórico y conceptual el término actual de la “auditoría financiera” tiene el mismo significado en ambos países.
2. En el capítulo 3 de la investigación hemos presentado los pasos que se han dado en Rumanía y España en el proceso de armonización de la auditoría financiera. El objetivo perseguido por el mercado común de la Unión Europea es la globalización de la economía y la eliminación de las barreras para la libre circulación de los bienes, de los servicios, del capital y de la fuerza del trabajo. Esto se puede obtener en las condiciones de un alto grado de comparabilidad de las informaciones financieras auditadas y de una transparencia adecuada de las mismas.

De este modo, la auditoría financiera ha venido adaptándose a estas nuevas condiciones, transponiendo los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE en las legislaciones nacionales. Esta transposición ha permitido el progreso y el perfeccionamiento del marco legislativo de la auditoría financiera de los estados miembros. La Comisión europea ha realizado diferentes estudios a través de los cuales analizó en que medida los estados europeos han adoptado los reglamentos de la Directiva en la legislación nacional. En este sentido, ha realizado Cuadros de Bordo en diferentes momentos de este período, comunicando a los países que han transpuesto en totalidad la Directiva, o diferentes enmiendas al modo de transposición de la misma.

Por tanto, la Comisión Europea confirma el hecho de que en Rumanía y España se han dado pasos importantes en la armonización del proceso de auditoría financiera. En el último Agenda se confirma el hecho de que todos los 27 estados comunitarios han adoptado los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE.

A continuación hemos realizado un análisis comparativo del marco jurídico de la auditoría financiera en Rumanía y España y podemos afirmar que éste presenta muchas similitudes. Tal como resulta del tercer capítulo de la investigación, las diferencias de orden legislativo descubiertas no son significativas, ya que la base legislativa de la reglamentación está representada por la Directiva 2006/43/CE.

3. En el capítulo 4, al analizar *el marco profesional* de la auditoría financiera en Rumanía y España, hemos descubierto una *diferencia significativa* en el modo de entender y aplicar lo previsto por las Directivas europeas, en lo concerniente a la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría. En Rumanía se ha realizado una *adopción en totalidad de las NIA-s*, con una traducción integral de las mismas, mientras que en España, de momento se ha realizado sólo una *adaptación parcial de las Normas Técnicas de Auditoría españolas a las NIA-s*.

De este modo, durante los años 2010 - 2014, los trabajos de auditoría se llevaron a cabo en Rumanía en conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, aclaradas, mientras que en España se realizaron en conformidad con las Normas Técnicas españolas emitidas a partir del año 1991. Las NIA-s traducidas y adaptadas entrarán en vigor en España a partir del día 1 de Enero de 2015.

4. El capítulo 5 referente al Sistema de Control de la Calidad en Rumanía y España viene a completar con argumentos la demostración de la hipótesis conforme la cual en Rumanía y España se han dado pasos importantes en la armonización del proceso de auditoría financiera. La Norma Internacional de Control de la Calidad (NCCI) es considerada en este momento el punto de referencia más importante en lo concerniente a la garantía de la calidad en una empresa de auditoría. Esta norma ha sido adoptada tanto en Rumanía como en España. La adopción de esta norma en Rumanía, desde el año 2009, representa un verdadero progreso. A nivel de España, ha entrado en vigor más tarde, a partir del día 1 de Enero de 2013, pero su aplicación en ciertas empresas empezó en el año 2010.

A lo largo del capítulo 5 hemos realizado un estudio comparativo entre el sistema de control de la calidad de la auditoría financiera de Rumanía y España. Hemos encontrado muchas similitudes, pero también una diferencia, que se refiere al hecho de que España todavía no ha adoptado la NIA 220, que se refiere al control de la calidad a nivel de trabajo de auditoría.

Consideramos que *la demostración de la segunda hipótesis, conforme la cual en Rumanía y España se han dado pasos importantes en la armonización del proceso de auditoría financiera, de modo que el marco jurídico y profesional de los dos países presenta muchas similitudes, siendo las diferencias poco significativas, se ha realizado sólo parcialmente*, ya que se han descubierto diferencias significativas en el modo de aplicación de lo previsto por las Directivas Europeas, en lo concerniente a la adopción de las NIA-s.

Las similitudes entre los dos países en el marco conceptual, jurídico y profesional de la auditoría financiera son evidentes, y las diferencias descubiertas no son fundamentales, por cuanto se basan en los mismos principios. Las recomendaciones de las Directivas Europeas representan de momento un marco general de acción y dejan un espacio bastante amplio de intervención para los países miembros, lo cual genera diferentes grados de control, revisión y reglamentación.

Aunque haya diferencias entre Rumanía y España, en cuanto al modo de comprensión y aplicación de las Directivas Europeas, consideramos que lo importante es la orientación de los dos países hacia el mismo objetivo, la aceptación de las Normas Internacionales de Auditoría como modelo internacional que está en la base de la uniformización del proceso de auditoría financiera. De todos modos, la adopción en totalidad de las NIA-s a nivel de España es sólo una cuestión de tiempo.

PARTE II

PERSPECTIVAS Y EXPECTATIVAS

ACERCA DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

EN RUMANIA Y ESPAÑA

La segunda parte tiene un carácter empírico. *Las hipótesis* de la investigación empírica son las siguientes:

I.1. Existen diferencias de perspectivas y expectativas por parte de los auditores financieros, directores de las empresas auditadas y de los usuarios de informaciones financieras auditadas en lo relativo a la independencia, el papel y la utilidad de la auditoría financiera, y

I.2. Existen diferencias de perspectivas y expectativas entre Rumanía y España, en lo que concierne a la independencia, el papel y la utilidad de la auditoría financiera.

Para demostrar las hipótesis hemos establecido las siguientes *tareas*:

0.1. Analizar el papel que desempeña en la sociedad la auditoría financiera contemporánea en Rumanía y España

0.2. Analizar la utilidad del servicio de auditoría financiera en Rumanía y España

0.3. Analizar las perspectivas y expectativas sobre la independencia de los auditores financieros en los dos países

0.4. Analizar las perspectivas y las expectativas acerca del Informe de auditoría en los dos países

0.5. Comparar los límites legales establecidos en los dos países para que las empresas tengan la obligación de auditar sus cuentas anuales y valorar los dichos límites si son consideradas adecuadas, reducidas o altas

0.6. Determinar y explicar los factores que determinan las diferencias de perspectivas y expectativas:

- entre los dos países, y
- entre los auditores financieros, los directores de empresas auditadas y los usuarios de la información contable auditada

0.7. Identificar posibilidades de acercamiento de las perspectivas y expectativas de los auditores financieros, de los directores financieros de las empresas auditadas y de los usuarios de la información contable auditada.

La *metodología de trabajo* utilizada en la parte empírica ha tenido el siguiente curso:

En primer lugar hemos realizado una exhaustiva actividad de documentación, para establecer la población estadística que ha entrado en el estudio. Así, hemos seleccionado los tres grupos a los que el cuestionario se dirige – los auditores financieros, los directores financieros de las empresas auditadas y los usuarios de las informaciones contables auditadas de los dos países.

En función de las características de la población estadística (homogeneidad, posibilidad de establecer el total de la población estadística y posibilidad de estratificar la población) hemos establecido la composición de la muestra, para cada uno de los tres grupos, de modo que los resultados obtenidos pudieran ser extrapolados al nivel de todo el grupo y que tuvieran relevancia nacional.

A continuación procedimos a la elaboración del cuestionario destinado a los tres grupos, de ambos países, tanto en lengua rumana como en lengua española. El cuestionario tiene exactamente la misma estructura y el mismo juego de preguntas tanto en rumano como en español, haciendo de este modo, posible el análisis y la comparación de las respuestas, tanto entre los tres colectivos, en el marco de cada país, como también entre los auditores, directores financieros o usuarios de Rumanía y España.

El cuestionario tiene seis partes y contiene preguntas que se refieren a la independencia, el papel del auditor, la utilidad de la auditoría financiera o el informe de auditoría. Las preguntas tienen “formato cerrado”, pero están formuladas de manera positiva. Son prácticamente unas afirmaciones para las cuales el cuestionado debe expresar su acuerdo o desacuerdo. Para la elaboración del cuestionario es muy importante un buen conocimiento del tema propuesto, para que las preguntas formuladas resulten relevantes para el tema estudiado y para que la interpretación de las respuestas se haga correctamente, sin caer en la trampa de los propios prejuicios. “A justa razón se afirma que es más difícil formular correctamente una pregunta, que contestar a una pregunta bien hecha.” (Răboacă Ghe. y Ciucur D., 1999).

Para facilitar la interpretación del cuestionado, pero también para poder cuantificar las respuestas, hemos delimitado las posibilidades de respuesta a 5 variantes, con una escala de valores de 1 a 5, en conformidad con la escala Likert.

La última parte del cuestionario integra una sola pregunta “abierta”.

El cuestionario es anónimo pero en la primera parte del mismo hemos solicitado los datos personales y profesionales de la persona cuestionada: edad, sexo, cargo ocupado en la empresa, número de años de experiencia profesional. Estos datos nos han ayudado a separar las respuestas por colectivos objeto de la investigación – auditores financieros, directores financieros de empresas auditadas y usuarios – y también a demostrar que las muestras elegidas cumplen las condiciones de profesionalidad necesarias para responder a las preguntas formuladas.

La carta de presentación que acompaña el cuestionario ha sido redactada también en lengua rumana y lengua española, pero tiene dos variantes: una se dirige especialmente a los auditores, y la otra a los dos restantes grupos que han entrado en el estudio.

La actividad de adquisición de las direcciones de correo electrónico o de los números de fax ha sido difícil, pero absolutamente necesaria para asegurarnos de que podíamos contactar con las personas y empresas que entraban en la composición de la muestra. De este modo, hemos creado una base de datos con ayuda de la cual a comienzos del mes de Marzo de 2012 empezamos la actividad de envío de los cuestionarios, tanto en Rumanía como en España, solicitando el cumplimiento de los mismos. Intentemos primero la utilización del correo electrónico, al ser éste un método más rápido y sin costes adicionales. Allá donde no hemos conseguido obtener la dirección de e-mail hemos utilizado el fax como medio de envío del cuestionario. En el caso de las empresas que no contestaron en un plazo razonable, procedimos al contacto telefónico de las mismas, rogando que contesten e insistiendo en la importancia práctica y científica del estudio, que sólo se podía realizar con la ayuda y contribución de ellos.

El proceso de recogida de los cuestionarios rellenados tardó 10 meses, hasta finales del mes de Diciembre de 2012, viéndonos obligados a volver a reenviar cuestionarios en muchos casos, dos o incluso tres veces.

Debido al alto número de preguntas que el cuestionario contiene y para cada una de las cuales había cinco posibilidades preestablecidas de respuesta, la centralización manual de los datos resultaba muy difícil. Por eso, para centralizar las respuestas hemos creado una base de datos en Excel, donde han sido cargados todos los cuestionarios rellenos y recibidos. Las respuestas han sido centralizadas por país, por grupo, por pregunta y por variante de respuesta.

Para ver si tenemos diferencias significativas entre las respuestas de los tres grupos – los auditores financieros, los directores financieros de las empresas auditadas y los usuarios de las informaciones contables auditadas – de Rumanía o de España, hemos empleado el Test Kruskal Wallis. Para analizar si tenemos diferencias significativas entre las respuestas de los auditores financieros de Rumanía y los de España, entre los directores financieros de las empresas auditadas de Rumanía y los de España o entre los usuarios de informaciones contables auditadas de los dos países hemos empleado el Test Mann Whitney.

Los resultados de los tests han sido integrados en el marco de unos cuadros centralizadores, que han sido la base del análisis descriptivo y de la interpretación de los resultados del cuestionario. Para sintetizar los resultados obtenidos y para una mejor comprensión de los mismos, hemos considerado de utilidad crear el “Modelo de las diferencias de perspectivas y expectativas acerca del papel, utilidad e independencia de la auditoría financiera”. Este modelo ha sido creado en base al estudio de la literatura de especialidad en el dominio y en base al análisis de los resultados recibidos en el cuestionario. El modelo ofrece la posibilidad de identificar las causas que llevan a la existencia de diferencias de perspectivas y expectativas entre los grupos participantes en el estudio, pero también a la agrupación de las diferentes perspectivas, en función de las causas que las provocan.

El cuestionario es un método experimental de recogida y reelaboración de la información, centrado en la colaboración con otras personas, con una población estadística, que ha estado observada y cuyas respuestas han estado analizadas. Representa un método por excelencia de tipo cuantitativo, ya que la recogida de datos se hace por medio de la cuantificación de los mismos. A partir de los resultados obtenidos hemos buscado relaciones de causalidad y similitud, y la interpretación y análisis de los resultados se ha hecho de manera impersonal.

CAP. 7

GESTIÓN DE LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA

7.1. ESTUDIOS PREVIOS

A lo largo del tiempo se han realizado diferentes estudios empíricos sobre temas relacionados con el papel y la utilidad de la auditoría financiera, la independencia de los auditores y el informe de auditoría. A continuación vamos a señalar los estudios más importantes, publicados a nivel internacional, en España y en Rumanía.

A nivel internacional

En lo que concierne *al papel y a la utilidad de la auditoría financiera*, a pesar de los reglamentos cada vez más estrictos en este dominio, los escándalos financieros que se produjeron a nivel mundial han puesto en tela de juicio el papel de la auditoría financiera. Existen investigadores que defienden el hecho de que sólo si la auditoría financiera no estuviese impuesta a las empresas como una obligación legal, sino como voluntaria, se podría probar verdaderamente lo apreciado que es el papel de la misma por las empresas y por los usuarios. Humphrey C. y otros (2009, págs. 810-825) y Dobroţeanu C.L. y otros (2010, págs. 18-22) han estudiado en profundidad de este aspecto.

En el portal de IFAC se pueden ver informes realizados en base a estudios desarrollados por investigadores, que están debatiendo sobre las esperanzas de los usuarios de informaciones contables auditadas. Asimismo, la Comisión Europea ha iniciado en 2010 un amplio proceso de consulta (Comisión Europea, 2010) entre los países miembros de la , sobre temas relacionados con el papel de la auditoría financiera, la independencia de los auditores, las informaciones proporcionadas en el Informe de auditoría, la concentración del mercado de auditoría en las Big Four o problemas relacionados con la gobernación corporativa.

Porter B. y Gowthorpe C. (2004), defienden que si los escándalos financieros que han hecho tambalear la estabilidad de la profesión contable y la de auditoría financiera estuvieran incluidos en los programas de estudios universitarios, éstos podrían contribuir significativamente a la disminución de las expectativas irrealistas que tienen los usuarios de informaciones contables auditadas.

En lo que concierne al concepto “*audit expectation gap*” existen estudios que sostienen la necesidad de educar al público en lo relativo a los límites de la auditoría financiera (Fowzia R., 2010) y (Porter B. y otros, 2009).

En los últimos años han aparecido estudios que debaten *el papel de la auditoría financiera en períodos de crisis económica*, como la que atravesamos. Algunos ejemplos de estudios en este sentido son:

- Sikka P. y otros (2009, págs. 135 –155) ofrecen una reflexión sobre las prácticas actuales de auditoría, con referencia especial a la auditoría de las nuevas formas de inversiones e instrumentos financieros complejos.
- Haspeslagh P. (2010) analiza la presente crisis financiera desde la perspectiva de la crisis de gobernación corporativa, en base a las informaciones recogidas de los directores de algunas instituciones financieras.
- Rahmat M.M. y otros (2009, págs. 624-638) analizan las características de los comités de auditoría de las empresas afectadas por la crisis y de las que no han sido afectadas.
- Fraser I. y Pong C. (2009, págs. 104 – 113) exponen los desafíos y las oportunidades que la crisis financiera ofrece a los auditores financieros.

En lo que concierne al *Informe de auditoría*, existen estudios que sostienen que la calidad de los servicios ofrecidos por los auditores puede ser influenciada por la dimensión de la empresa de auditoría (Becker C.L. y otros, 1998, págs.1-24) y (Francis J.R. y Krishnan J., 1999, págs. 135-165) o por el management de la empresa de auditoría (De Fond M.L. y otros, 2000, págs. 49-66) y (Krishnan J., 2005, págs. 649-678).

Otros estudios se refieren al hecho de que el mercado de capital funda sus decisiones de inversiones en las informaciones ofrecidas por los auditores financieros, y la demora o la baja calidad de las informaciones contables auditadas pueden influir decisivamente en estas decisiones (Citron D.B. y otros, 2008, págs.19-37) y (Phillips R. y otros, 2003, págs. 479-502).

Owusu A.S. y Leventis S. (2006, págs. 273-287) demuestran que la presentación con tiempo del Informe de auditoría contribuye al incremento de la confianza de los inversores.

Asimismo existen estudios que defienden que un período más breve del mandato de los auditores en la misma empresa determina una calidad más baja de los servicios ofrecidos, debido a la falta de conocimiento en profundidad de los problemas específicos de la empresa cliente (*PricewaterhouseCoopers*, 2002), y otro estudio más reciente sostiene que no existe ninguna relación entre la duración del mandato y la calidad de los servicios ofrecidos por el auditor.

En contradicción con los estudios señalados anteriormente tenemos estudios que defienden un bajo nivel de utilización de las informaciones contenidas en el Informe de Auditoría (Lee R.D. y otros, 2009).

En España

En España encontramos una serie de estudios empíricos y comparativos sobre los mismos temas. El problema es que debido al período en que fueron elaborados, no sorprenden los elementos de novedad que la Directiva 43/2006/CE ha introducido, ni tampoco los problemas y los influjos de la crisis económica actual sobre las percepciones de los usuarios sobre la auditoría financiera.

Las expectativas sobre *el papel y la utilidad de la auditoría financiera* en España están analizadas en estudios empíricos comparativos desde el periodo de los años '90, después de la entrada de España en la (García M.A. y otros, 1993). En los últimos años se ha analizado el papel que tiene la auditoría financiera para las empresas pequeñas y medianas (Martínez F.J. y otros, 2010) o el papel de la auditoría en las instituciones publicas (Gonzáles B. y otros, 2011, págs. 253-277).

La independencia está analizada en los estudios empíricos de España desde el punto de vista del comportamiento ético de los auditores (Sierra G. y Orta M., 2005, págs. 731-754) o desde el punta de vista de los honorarios recibidos por los auditores (Monterrey J.A. y Sánchez A., 2007, págs. 81-110).

En lo que tiene que ver con el *Informe de auditoría*, está analizado en varios estudios empíricos como resultado final del trabajo del auditor (Herrador T.C., 2002) o se analiza la relevancia del mismo para varias empresas, o varios usuarios (Gómez A.D., 2001).

Si hablamos de estudios “comparativos” sobre la auditoría financiera, entre España y otros países europeos, podemos dar el ejemplo de un estudio realizado en el año 1992, después de la entrada de España en la , que analiza de una manera exhaustiva como se han transpuesto en las legislaciones nacionales las disposiciones de las Directivas IV-a y VII-a (García M.A., 1992) . Otro estudio comparativo es el que analiza las diferencias entre el mercado de auditoría de España y Portugal (Manchado de Almeida C, 2008, págs. 102-111) o las diferencias de perspectivas y expectativas entre los usuarios de las informaciones contables auditadas de España e Inglaterra (Garcia M.A. y otros, 1993).

En Rumanía

En Rumanía no hay muchos estudios empíricos sobre temas de auditoría financiera. Sin embargo, en los últimos años han aparecido algunos en revistas de especialidad.

Si hablamos sobre *el papel y la utilidad de la auditoría financiera* tenemos un trabajo que estudia la degradación de las percepciones de un grupo de estudiantes acerca de la problemática “*audit expectation gap*” antes del comienzo de la crisis financiera y después del estallido de la misma (Dobroțeanu L. y otros, 2011, págs. 18-27).

Jaba E. y Robu I.B. (2011, págs. 28-36) se refieren a la relación y los efectos directos que el estado financiero de la empresa de auditoría ejerce sobre *la independencia* del auditor.

El Informe de auditoría está presente también entre las preocupaciones de los investigadores de Rumanía. Dobroțeanu L. y otros (2011, págs. 16-26) analizan el papel que tienen la auditoría financiera y la gobernación corporativa en la credibilización de las cuentas anuales de las empresas y Cernea O. y Ștefănescu C.Al. (2012, págs. 42-50) intentan determinar el grado de apreciación de las informaciones puestas a disposición en el Informe de auditoría, por los usuarios.

Lo que no hemos encontrado en absoluto en la literatura de especialidad de Rumanía son los estudios comparativos en materia de auditoría financiera entre Rumanía y otros países europeos.

7.2. MOTIVACIÓN SOCIOLOGICA DEL CUESTIONARIO

El cuestionario es un método de investigación sociológica y una de las técnicas más utilizadas en las ciencias sociales (Chelcea S., 2004). Al principio, el cuestionario fue utilizado principalmente por los etnógrafos, pero fue perfeccionado por los sociólogos y psicólogos. Representa un instrumento para coleccionar informaciones, que tienen valor documental para los investigadores de todos los dominios.

En nuestro caso, hemos elegido la utilización del cuestionario porque permite la investigación de ciertas percepciones, estados o actitudes para un alto número de sujetos, permitiendo un análisis complejo de los datos y el tiempo necesario para su aplicación es más breve que en el caso de otros métodos. Los cuestionarios son fáciles de rellenar por los respondientes y reducen la posibilidad de influir en las respuestas de los mismos. El análisis de los resultados es bastante fácil y puede hacerse mediante varios métodos. Asimismo, utilizar el cuestionario resulta más barato que utilizar otros métodos de investigación y no necesita condiciones especiales (Rotariu T. y Iluț P., 2001).

Para el envío de la mayoría de los cuestionarios hemos empleado el procedimiento on-line, que también presenta una serie de ventajas, entre las cuales recordamos: permite la posibilidad de interacción con los respondientes y recolección de datos a distancia y el método on-line resulta mucho más económico que los métodos tradicionales, “en el terreno, de puerta en puerta” o por teléfono. En nuestro caso ha sido muy eficiente porque el número de cuestionarios enviados ha sido muy grande y ha sido dirigido a profesionales de dos países. Hoy en día el acceso a Internet de los profesionales no representa un impedimento y de esta manera también se eliminan los eventuales errores producidos por el operador de la entrevista. Además, las respuestas recibidas pueden ser almacenadas directamente en una base de datos, para facilitar su reelaboración posterior.

7.3. LA ESTRUCTURA DEL CUESTIONARIO

El método que se utilizó para realizar la investigación empírica acerca de las diferencias de perspectivas y expectativas entre los auditores, directores financieros de las empresas auditadas y usuarios de la información financiera auditada de Rumanía y España es el cuestionario.

Para los tres grupos cuestionados de Rumanía el cuestionario ha sido redactado en rumano, y para los grupos de España, en español, tal como resulta de los Anexos nº 3 y 6.

El cuestionario está estructurado en seis partes, cada una englobando afirmaciones relacionadas con los temas propuestos para investigar – la independencia del auditor, el papel y la utilidad de la auditoría financiera o el Informe de auditoría. Así, las respuestas de cada parte pueden ser relacionadas y analizadas en conjunto, ayudando de esta manera a la identificación de nuevos fenómenos y conclusiones.

El cuestionario integra preguntas en “formato cerrado” - prácticamente unas afirmaciones para las cuales el cuestionado tendrá que expresar su acuerdo o desacuerdo. Para facilitar el trabajo de la persona que contesta, pero también la interpretación de los resultados hemos delimitado las posibilidades de respuesta a cinco variantes preestablecidas. Así, para un nivel máximo de acuerdo los cuestionados tenían que elegir el valor 1 y para un nivel máximo de desacuerdo con la afirmación dada el valor 5. 3 representa el valor nulo y 2 y 4 valores intermedios de acuerdo o desacuerdo. El cuestionado deberá elegir una sola variante de respuesta entre las 5. Este método permite el cálculo de tanteos como medias aritméticas ponderadas, que sirven para las interpretaciones posteriores de las respuestas.

- El cuestionario es anónimo, pero en *la primera parte* del mismo se solicitan los datos personales y profesionales de la persona cuestionada: edad, sexo, cargo ocupado en la empresa y el número de años de experiencia profesional. Estos datos ayudan a la clasificación de las respuestas por los colectivos objeto de la investigación, pero también para apreciar si las personas que han participado en este estudio tienen la experiencia y competencia necesarias para expresar su opinión.
- *La segunda parte* empieza la serie de las preguntas cerradas e integra un número de 4 afirmaciones - las primeras dos teniendo un número de 5, respectivamente 7 sub preguntas, relacionadas con el papel del auditor financiero. Se enfocan temas relativos a la responsabilidad y a las atribuciones del auditor.
- *La tercera parte* presenta un número de 10 afirmaciones concernientes a la utilidad de la auditoría financiera. Abordamos temas relacionados con las cuentas anuales, el coste de la auditoría financiera, la protección contra el fraude, la duración del

trabajo de auditoría o el nivel de los límites legales para que una empresa tenga la obligación de auditar sus cuentas anuales.

- *La cuarta parte* se constituye de 8 preguntas cerradas, relacionadas por su temática a la independencia del auditor. Las preguntas se refieren a problemas relacionados con los servicios adicionales ofrecidos por el auditor, honorarios o período máximo de ejercicio.
- *La quinta parte* se refiere al Informe de auditoría y está integrada por un número de 7 preguntas. Los cuestionados tendrán que pronunciarse acerca del lenguaje empleado en la emisión del Informe de auditoría o acerca de la opinión expresada por el auditor por medio del Informe de auditoría.
- *La sexta parte* y última del cuestionario encierra una sola pregunta, “abierta”, donde el cuestionado está invitado a señalar cuál es en su opinión el problema actual más importante de la auditoría financiera. A través de esta pregunta hemos intentado recoger sugerencias y opiniones personales, para ver en que medida estas opiniones pueden coincidir, señalando, así, problemas importantes o actuales de la auditoría financiera en los dos países.

Al final del cuestionario hemos especificado la dirección de e-mail y el número de fax donde las respuestas se pueden enviar, y la opción de recibir o no los resultados del cuestionario.

La dimensión del cuestionario es de dos páginas y medio.

El cuestionario ha sido remitido a los destinatarios junto con una carta de presentación en la cual hemos explicado el motivo y los objetivos de la investigación y hemos solicitado la valiosa colaboración de los tres colectivos, como una condición esencial para el éxito de esta acción.

Hemos realizado dos modelos de Carta de presentación – uno para los auditores financieros y la otra para los directores financieros y los usuarios de informaciones financieras auditadas. Las dos Cartas de presentación han sido redactadas tanto en lengua rumana como en lengua española, tal como resulta de los Anexos nº 1, 2, 4 y 5.

7.4. PREPARACIÓN DE LAS PREGUNTAS

Después de establecer las variables-objetivo – es decir los temas para cada parte del cuestionario, hemos pasado a la preparación de las afirmaciones que sirven para recoger las informaciones deseadas. Para evitar la confusión hemos utilizado un lenguaje simple, fácil de entender y hemos formulado preguntas breves y de un solo sentido (Toma A. y Marcu L., 2005). Además, hemos evitado las abreviaciones, las expresiones ambiguas o los términos muy técnicos y al comienzo de la encuesta hemos ofrecido indicaciones claras relacionadas al modo de rellenar las respuestas.

Asimismo, para establecer las preguntas hemos utilizado como referencia principal aquellas preguntas que fueron utilizadas con éxito en otras investigaciones similares. Según señalaba Rojas Tejada y otros (1998), “utilizar preguntas que fueron utilizadas con éxito en otros cuestionarios, asegura más confianza y una mejor comunicación de los resultados”.

Las preguntas han sido formuladas en “formato cerrado” y representan en el fondo unas afirmaciones, acerca de las cuales los tres colectivos tienen que expresar su grado de acuerdo o desacuerdo. Las preguntas cerradas presentan la ventaja de que evitan las interpretaciones erróneas, facilitan la elección rápida de las respuestas entre las variantes preestablecidas y son fáciles de interpretar.

A continuación me voy a referir a los estudios que han servido como base, para la inclusión de las diferentes afirmaciones en el contenido del cuestionario.

Parte I. Datos personales

Parte II. El papel de la auditoría financiera

- La primera afirmación de la segunda parte se refiere a la responsabilidad de los auditores. Esta ha sido utilizada antes en los estudios realizados por Beck G.W. (1973), García M.A. y otros (1993) y Herrador T.C. (2000), pero desde luego en otro contexto económico.
- La segunda pregunta se refiere a lo que diferentes colectivos esperan del trabajo del auditor. Ha sido utilizada en los estudios realizados por Beck G.W. (1973), Bailey

K.B. y otros (1983), Nair R.D. y Rittenberg L.E. (1987), García M.A. y otros (1993) e Brown I.J. y Hatherly D. (1997).

- La siguiente afirmación se refiere al hecho de que los usuarios esperan por parte de los auditores más de lo que éste tiene establecido desde el punto de vista legal, afirmación utilizada también por García M.A. y otros (1993) en el estudio comparativo realizado por ellos entre Inglaterra y España.
- La última pregunta de esta parte investiga la insatisfacción que existe entre los usuarios en lo que concierne al papel legal del auditor. Esta pregunta ha sido empleada en el Estudio MARC (1996) y en el Libro Blanco del Instituto de Auditores y Censores Jurados de Cuentas de España (1997).

Parte III. La utilidad de la auditoría financiera

- La primera pregunta de esta parte ha sido utilizada antes en el estudio de Gómez A.D. (2001) y cuestiona cuáles son las categorías interesadas en el trabajo del auditor.
- Las preguntas número dos, tres, cuatro y cinco de la tercera parte tratan de obtener la opinión de los colectivos cuestionados acerca de las cuentas anuales, el coste de la auditoría y las condiciones de realización de la auditoría legal o voluntaria. Las afirmaciones fueron utilizadas anteriormente por Beck G.W. (1973), Miller J.R. y otros (1990 y 1993), García M.A. y otros (1993), el Estudio MARC (1996) y Herrador T.C. (2000).
- La siguiente pregunta se refiere al hecho de si es necesario o no que el auditor extienda su área de atribuciones y fue utilizada antes en el estudio MARC (1996) y por Herrador T.C. (2000).
- El grupo de preguntas siete, ocho y nueve se refiere a la duración, la protección y los beneficios que trae consigo un trabajo de auditoría y fueron utilizadas antes por García M.A. y otros (1993) en el estudio comparativo realizado por los mismos entre Inglaterra y España.
- La décima y última pregunta de esta parte se refiere al nivel de los límites legales establecidos para que las empresas tengan la obligación de auditar sus cuentas anuales.

Parte IV. La independencia

- Las preguntas número uno y tres de la cuarta parte están inspiradas en las últimas novedades legislativas en materia de auditoría de Europa y se refieren a la realización de los servicios “adicionales” permitidos en los dos países.
- Las afirmaciones número dos, cuatro, cinco, seis y siete de la parte cuarta interrogan problemas relacionados con la independencia de los auditores. Fueron utilizadas antes por García M.A. y otros (1993) en el estudio comparativo realizado por los mismos entre Inglaterra y España.
- La última pregunta de la cuarta parte se relaciona con la pregunta tercera y se refiere a los servicios adicionales que los auditores pueden prestar, además de los servicios de auditoría.

Parte V El Informe de Auditoría

- La primera pregunta es una especie de pregunta de control y se refiere al número de informes de auditoría leídos por el cuestionado, para verificar si de veras es conocedor del tema.
- La siguiente pregunta de la quinta parte aborda problemas relacionados con el lenguaje empleado en los Informes de auditoría, la redacción del mismo o la expresión de la opinión del auditor con ayuda del Informe de auditoría. El tema fue tratado antes por Dillar J.R. y Jensen D.L. (1983), Mayper A.G. y otros (1988), Miller J.R. y otros (1990 y 1993), el Estudio MARC (1996), Brown I.J. y Hatherly D. (1997) y Herrador T.C. (2000).
- La tercera afirmación se refiere a las irregularidades que el auditor debe mencionar en su informe, afirmación utilizada también por García M.A. y otros (1993), el Estudio MARC (1996), el Libro Blanco del Instituto de Censores Jurados de Cuentas (1997) y Herrador T.C. (2000).
- Las últimas cuatro preguntas de la parte quinta están inspiradas en la legislación actual en materia de auditoría financiera. Se refieren al tipo de garantía que el Informe de

auditoría ofrece, si éste es considerado un medio adecuado de comunicación con los usuarios y si las salvedades expresadas por el auditor dentro del Informe de auditoría generan o deberían generar una percepción negativa.

Parte VI. Pregunta final

La última pregunta del cuestionario es “abierta” y ofrece la posibilidad a los cuestionados de expresar abiertamente su opinión sobre un problema que, en el parecer de ellos presenta una importancia destacada. De este modo, tenemos la ocasión de recoger sugerencias y opiniones personales por parte de los tres colectivos, para ver en que medida estas opiniones pueden coincidir, señalando así problemas importantes o actuales de la auditoría financiera en los dos países. Estas sugerencias vienen de parte de unos profesionales, o de unos usuarios directos de los servicios de los auditores y pueden servir como base para hacer propuestas concretas de mejora a los órganos competentes.

Tal como hemos explicado, los cuestionados podrán elegir una sola variante de respuesta de los cinco posibles, en conformidad con la Escala Likert. Es una escala psicométrica³ muy utilizada en las investigaciones empíricas y muy fácil de construir. Lleva el nombre de Rensis Likert⁴, su creador. Un elemento de tipo Likert es de hecho una declaración, una respuesta a una afirmación del cuestionario, mediante la cual el sujeto expresa su grado o nivel de acuerdo o desacuerdo con dicha afirmación. Habitualmente se dan 5 posibilidades de respuesta “pero existen casos en que se pueden dar 7 o 9 variantes posibles. El formato típico de un elemento Likert tiene 5 niveles de respuesta, es decir: el acuerdo total, el acuerdo, la opinión nula, el desacuerdo y el total desacuerdo. Pueden existir incluso 4 posibilidades de respuesta, pero de este modo se elimina la posibilidad de neutralidad. Tras rellenar el cuestionario cada elemento puede ser analizado por separado pero también se pueden realizar agrupaciones de elementos para los cuales se conseguirá un punteo total.

La Escala Likert es considerada una escala de tipo ordinal porque los sujetos no pueden percibir las respuestas como equidistantes, aunque pueden imaginarse para cada afirmación una escala virtual horizontal en la cual tiene que de marcar la respuesta. El análisis de las

³ La escala psicométrica es utilizada en el campo de la psicología, más exactamente de la psicometría y se refiere a la construcción de escalas de dimensiones psicológicas que tienen un correspondiente físico inmediato y se refiere a la capacidad de percepción de los individuos.

⁴ Rensis Likert (1903-1981) ha sido un psicólogo organizacional de Estados Unidos y es conocido por sus investigaciones relacionadas con diferentes estilos de gestión de las organizaciones pero también por la escala Likert, utilizada para la gestión de los cuestionarios.

respuestas se puede realizar con la ayuda de las técnicas no paramétricas, tales como: el Test Mann-Whitney, el Test Kruskal-Wallis, la Prueba de Wilcoxon etc.

Para atestiguar el modo de comprensión de las afirmaciones del cuestionario y para evitar las interpretaciones erróneas hemos realizado una prueba preliminar del cuestionario sobre una muestra restringida de personas: 5 auditores financieros, 5 profesores universitarios y 5 alumnos de máster - especialidad contabilidad y auditoría de Rumanía y sobre una muestra equivalente de 15 personas de España.

Tras la etapa preliminar hemos realizado una serie de correcciones relacionadas con la formulación de ciertas afirmaciones y explicaciones concernientes a las posibilidades de respuesta.

7.5. DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA

La muestra representa el número de unidades seleccionadas entre las filas de la población estadística que hace el objeto de la investigación (Rotariu T. y Iluț P., 2001). Cuando constituimos una muestra es muy importante que sea representativa para toda la población estadística estudiada. El cuestionamiento de toda la población estadística en general no es posible a causa de las restricciones de orden financiero y de tiempo.

Las actividades más importantes que el proceso de muestreo implican son: establecer la población estadística, la elección del método de muestreo y determinación del tamaño de la muestra. Estas operaciones van estrechamente relacionadas entre ellas y tienen como fin determinar una muestra representativa, lo cual hace que los resultados encontrados puedan ser extrapolados a nivel de toda la población estadística.

Cuando se establece la población estadística es muy importante elegir los elementos adecuados en relación con los objetivos de la investigación, que detentan la información primaria en relación con el tema estudiado. En nuestro caso, las unidades de las muestras están representadas por tres categorías: los auditores financieros, los directores financieros de las empresas auditadas y los usuarios de las informaciones financieras auditadas de España y Rumanía. El papel de los tres grupos elegidos es diferente pero se completan entre ellos. Un grupo realiza la función de control de las cuentas anuales, el otro las redacta y el último grupo las utiliza en sus decisiones.

Para poder comparar las respuestas de los dos países es necesario que tanto el cuestionario como la estructura de las muestras sean similares.

Los grupos mencionados están representados por las siguientes muestras:

7.5.1. Elección de la muestra de auditores de Rumanía y España

En el caso de los auditores financieros, la población estadística se refiere al total de los auditores financieros ejercientes de Rumanía y España.

Para establecer la muestra han sido elegidos los siguientes métodos de muestreo:

- *El Método aleatorio estratificado – proporcional* se utiliza en el caso de las poblaciones estadísticas de grandes dimensiones, que para una mejor representatividad pueden ser estratificadas (Chelcea S., 2004). Así, en el caso de los auditores financieros de Rumanía y España, hemos procedido a una estratificación proporcional por distritos o provincias. El tamaño de cada substrato ha sido establecido proporcionalmente con el número total de auditores ejercientes de cada distrito o provincia de Rumanía o España. A continuación, para determinar las unidades de muestreo de cada distrito o provincia, hemos utilizado el método aleatorio simple.
- *El método aleatorio simple* se utiliza cuando la población estadística tiene un carácter homogéneo (Chelcea S., 2004). Es un procedimiento que asegura a cada unidad de población estadística la misma oportunidad de formar parte de la muestra estadística. En el caso de la elección de los auditores financieros de Rumanía y España que entrarán en la composición de las muestras, hemos optado por la elección con ayuda de los números aleatorios, generados por el ordenador, para cada distrito o provincia en parte.

Estos métodos de tipo aleatorio tienen la ventaja de que los resultados se pueden extrapolar a nivel de toda la población estadística y permiten calcular el margen de error y el intervalo de confianza.

En Rumanía

La muestra de los auditores financieros de Rumanía tiene un carácter homogéneo y el volumen total de la población estadística la hemos podido establecer fácilmente consultando el Registro Oficial de los Auditores de Rumanía, del portal de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía⁵. En el Registro Oficial, los auditores aparecen divididos en dos grandes grupos – auditores personas físicas y auditores personas jurídicas, y dentro de estos grupos como auditores activos y auditores no activos.

Nuestro estudio se dirige a los auditores activos, personas físicas y jurídicas. En la tabla siguiente aparece la situación numérica de los auditores de Rumanía, recogida del portal de CAFR, accedido el día 27 de Diciembre de 2011. En esta fecha aún no había aparecido el Informe del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros para el año 2011.

Según se puede observar, el total de la población estadística de Rumanía el día 27 de Diciembre de 2011 era de 3968 auditores, personas físicas y jurídicas entre los cuales 878 están registrados como empresas de auditoría. De los 3968 auditores activos, hemos seleccionado una muestra de 600 auditores, personas físicas y jurídicas, lo que representa aproximadamente un 15% del total de la población estadística. Para que la información resultada de la muestra sea cuanto más representativa y para que tenga relevancia nacional hemos estratificado la muestra por distritos proporcionalmente con el número de auditores de cada distrito. Nos hemos detenido en la cifra 600, porque de este modo, al distrito con el menor número de auditores también se le han remitido 2 cuestionarios para rellenar.

⁵ <http://www.caf.ro>

Tabla 7.1. La muestra de auditores financieros de Rumanía, estratificada por distritos

| | DISTRITO | PERSONAS | | | % del TOTAL | ENCUESTAS ENVIADAS POR DISTRITOS | % del TOTAL |
|-----|-----------|----------|-----------|-------|-------------|----------------------------------|-------------|
| | | FÍSICAS | JURÍDICAS | TOTAL | | | |
| 1. | ALBA | 16 | 6 | 22 | 0,60 | 4 | 0,60 |
| 2. | ARAD | 40 | 14 | 54 | 1,38 | 8 | 1,38 |
| 3. | ARGEŞ | 82 | 16 | 58 | 1,48 | 9 | 1,48 |
| 4. | BACĂU | 59 | 17 | 76 | 1,92 | 11 | 1,92 |
| 5. | BIHOR | 41 | 10 | 51 | 1,30 | 8 | 1,30 |
| 6. | B-NĂSĂUD | 21 | 7 | 28 | 0,72 | 4 | 0,72 |
| 7. | BOTOŞANI | 9 | 3 | 12 | 0,30 | 2 | 0,30 |
| 8. | BRĂILA | 20 | 4 | 24 | 0,60 | 4 | 0,60 |
| 9. | BRAŞOV | 115 | 35 | 150 | 3,85 | 23 | 3,85 |
| 10. | BUCUREŞTI | 1508 | 390 | 1898 | 47,83 | 286 | 47,83 |
| 11. | BUZĂU | 23 | 9 | 32 | 0,81 | 5 | 0,81 |
| 12. | CĂLĂRAŞI | 9 | 2 | 11 | 0,35 | 2 | 0,35 |
| 13. | CARAŞ- | 6 | 2 | 8 | 0,30 | 2 | 0,30 |
| 14. | CLUJ | 116 | 38 | 154 | 3,95 | 24 | 3,95 |
| 15. | CONSTANŢA | 96 | 38 | 134 | 3,42 | 20 | 3,42 |
| 16. | COVASNA | 13 | 4 | 17 | 0,42 | 3 | 0,42 |
| 17. | DÂMBOVIŢA | 27 | 8 | 35 | 0,88 | 5 | 0,88 |
| 18. | DOLJ | 36 | 12 | 48 | 1,20 | 7 | 1,20 |
| 19. | GALAŢI | 61 | 19 | 80 | 2,07 | 13 | 2,07 |
| 20. | GIURGIU | 6 | 2 | 8 | 0,30 | 2 | 0,30 |
| 21. | GORJ | 10 | 8 | 18 | 0,45 | 3 | 0,45 |
| 22. | HARGHITA | 16 | 4 | 20 | 0,60 | 4 | 0,60 |
| 23. | HUNEDOARA | 22 | 5 | 27 | 0,68 | 4 | 0,68 |
| 24. | IALOMIŢA | 18 | 4 | 22 | 0,55 | 3 | 0,55 |
| 25. | IAŞI | 108 | 29 | 137 | 3,50 | 21 | 3,50 |
| 26. | ILFOV | 62 | 13 | 75 | 1,89 | 11 | 1,89 |
| 27. | MARAMUREŞ | 36 | 8 | 44 | 1,10 | 7 | 1,10 |
| 28. | MEHEDINŢI | 11 | 2 | 13 | 0,32 | 2 | 0,32 |
| 29. | MUREŞ | 40 | 15 | 55 | 1,38 | 8 | 1,38 |
| 30. | NEAMŢ | 42 | 15 | 57 | 1,43 | 9 | 1,43 |
| 31. | OLT | 12 | 3 | 15 | 0,42 | 2 | 0,42 |
| 32. | PRAHOVA | 115 | 24 | 139 | 3,55 | 21 | 3,55 |
| 33. | SĂLAJ | 9 | 2 | 11 | 0,35 | 2 | 0,35 |
| 34. | SATU-MARE | 20 | 13 | 33 | 0,83 | 5 | 0,83 |
| 35. | SIBIU | 50 | 17 | 67 | 1,68 | 10 | 1,68 |
| 36. | SUCEAVA | 28 | 8 | 36 | 0,90 | 5 | 0,90 |
| 37. | TELEORMAN | 14 | 1 | 15 | 0,43 | 3 | 0,43 |
| 38. | TIMIŞ | 93 | 36 | 129 | 3,25 | 19 | 3,25 |
| 39. | TULCEA | 20 | 11 | 31 | 0,78 | 5 | 0,78 |
| 40. | VÂLCEA | 33 | 12 | 45 | 1,13 | 7 | 1,13 |
| 41. | VASLUI | 10 | 4 | 14 | 0,47 | 3 | 0,47 |
| 42. | VRANCEA | 17 | 8 | 25 | 0,63 | 4 | 0,63 |
| | TOTAL | 3090 | 878 | 3968 | 100% | 600 | 100% |

Fuente: Procesamiento propio

En España

Para elegir la muestra de auditores de España hemos realizado el mismo procedimiento. La población estadística ha sido seleccionada del Registro Oficial de los Auditores de España (ROAC) del portal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (ICAC)⁶, accedido el día 27 de Diciembre de 2011. En el ROAC los auditores ejercientes, personas físicas y jurídicas, aparecen listados por provincias.

Esta muestra tiene un carácter homogéneo. El total de la población estadística de España se ha podido establecer con certeza y es de 7602 auditores – personas físicas y jurídicas. Entre éstos hemos seleccionado una muestra de 1100 auditores lo que representa aproximadamente un 15% del total de la población estadística. A continuación hemos procedido exactamente como en el caso de Rumanía. Hemos estratificado la muestra por provincias para que el estudio tenga relevancia nacional y para permitir posteriormente la realización de otros análisis, a nivel nacional. El resultado se puede ver en la siguiente tabla:

⁶ [http:// www.icac.es](http://www.icac.es)

Tabla 7.2. La muestra de auditores financieros de España, estratificada por provincias

| | PROVINCIA | PERSONAS | | ENCUESTAS ENVIADAS POR PROVINCIAS | |
|-----|------------------------|---------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|
| | | FÍSICAS Y JURÍDICAS | % del TOTAL | TOTAL | % del TOTAL |
| 1. | A. CORUÑA | 389 | 5,15 | 58 | 5,15 |
| 2. | ALICANTE | 253 | 3,35 | 38 | 3,35 |
| 3. | ALMERIA | 96 | 1,26 | 14 | 1,26 |
| 4. | ASTURIAS | 197 | 2,60 | 29 | 2,60 |
| 5. | ÁVILA | 18 | 0,24 | 3 | 0,24 |
| 6. | BAJADOZ | 81 | 1,06 | 12 | 1,06 |
| 7. | BARCELONA | 761 | 10,00 | 110 | 10,00 |
| 8. | BURGOS | 76 | 1,00 | 11 | 1,00 |
| 9. | CACERES | 41 | 0,54 | 6 | 0,54 |
| 10. | CADIZ | 134 | 1,76 | 20 | 1,76 |
| 11. | CANTABRIA | 108 | 1,42 | 16 | 1,42 |
| 12. | CASTELLON | 120 | 1,57 | 18 | 1,57 |
| 13. | CEUTA | 18 | 0,24 | 3 | 0,24 |
| 14. | CIUDAD REAL | 70 | 0,92 | 10 | 0,92 |
| 15. | CORDOBA | 151 | 1,98 | 22 | 1,98 |
| 16. | CUENCA | 120 | 1,57 | 18 | 1,57 |
| 17. | GRANADA | 148 | 1,94 | 21 | 1,94 |
| 18. | GUADALAJARA | 35 | 0,46 | 5 | 0,46 |
| 19. | GUIPUZCOA | 114 | 1,49 | 16 | 1,49 |
| 20. | HUELVA | 60 | 0,78 | 8 | 0,78 |
| 21. | HUESCA | 58 | 0,76 | 8 | 0,76 |
| 22. | ILLES BALEARES | 194 | 2,55 | 28 | 2,55 |
| 23. | JAEN | 78 | 1,02 | 11 | 1,02 |
| 24. | LAS PALMAS | 99 | 1,30 | 14 | 1,30 |
| 25. | LA RIOJA | 73 | 0,96 | 10 | 0,96 |
| 26. | LEON | 77 | 1,01 | 11 | 1,01 |
| 27. | LLEIDA | 86 | 1,13 | 12 | 1,13 |
| 28. | LUGO | 67 | 0,88 | 9 | 0,88 |
| 29. | MADRID | 1173 | 15,48 | 171 | 15,48 |
| 30. | MÁLAGA | 342 | 4,49 | 49 | 4,49 |
| 31. | MELILLA | 15 | 0,19 | 2 | 0,19 |
| 32. | MURCIA | 240 | 3,15 | 34 | 3,15 |
| 33. | NAVARA | 129 | 1,69 | 18 | 1,69 |
| 34. | OURENSE | 35 | 0,46 | 5 | 0,46 |
| 35. | PALENCIA | 31 | 0,40 | 4 | 0,40 |
| 36. | PONTEVEDRA | 159 | 2,09 | 24 | 2,09 |
| 37. | SALAMANCA | 55 | 0,72 | 7 | 0,72 |
| 38. | SANTA CRUZ DE TENERIFE | 117 | 1,53 | 16 | 1,53 |
| 39. | SEGOVIA | 35 | 0,46 | 5 | 0,46 |
| 40. | SEVILLA | 328 | 4,31 | 47 | 4,31 |
| 41. | SORIA | 37 | 0,48 | 5 | 0,48 |
| 42. | TARAGONA | 124 | 1,63 | 18 | 1,63 |
| 43. | TERUEL | 24 | 0,32 | 4 | 0,32 |
| 44. | TOLEDO | 75 | 0,99 | 11 | 0,99 |
| 45. | VALENCIA | 419 | 5,51 | 61 | 5,51 |
| 46. | VALLADOLID | 112 | 1,48 | 16 | 1,48 |
| 47. | VIZCAYA | 210 | 2,78 | 31 | 2,78 |
| 48. | ZAMORA | 23 | 0,30 | 4 | 0,30 |
| 49. | ZARAGOZA | 197 | 2,60 | 20 | 2,60 |
| | TOTAL | 7602 | 100% | 1100 | 100% |

Fuente: Procesamiento propio

Finalmente, para la elección de las unidades de muestreo, a las cuales se enviarán los cuestionarios - tanto en el caso de Rumanía como de España - hemos recurrido al método de muestreo aleatorio simple, de modo que cada unidad de la población estadística tenga cierta probabilidad no nula de ir integrada en la muestra.

En este sentido hemos atribuido un número de 1 a N a cada auditor, persona física o jurídica, de cada distrito o provincia en parte. Después hemos elegido utilizar la función RAND0 del Programa Excel, que suministra números aleatorios. Para producir números aleatorios enteros, hemos combinado la función RAND() con la función ROUND y la hemos aplicado para cada distrito o provincia en parte. Así, hemos obtenido números aleatorios, con ayuda de los cuales hemos identificado a los auditores de las listas por distritos o provincias, a los que hemos enviado el cuestionario.

7.5.2. La elección de la muestra de directores financieros de las empresas auditadas de Rumanía y España

La muestra de directores financieros de las empresas auditadas de Rumanía y España tiene un carácter homogéneo, pero el volumen total de la población estadística de Rumanía no ha podido ser determinado.

Para saber el número anual de las empresas auditadas de Rumanía hemos contactado con la Cámara de Auditores Financieros, la Cámara de Comercio e Industria y la Oficina Nacional del Registro del Comercio pero nos contestaron que no poseían tales datos, y que no existe un sistema centralizado en Rumanía donde las empresas pudieran notificar si habían sido auditadas o n°

En España se conoce el número anual de las empresas auditadas pero por razones de similitud con la muestra de directores financieros de Rumanía hemos procedido a establecer la muestra de la misma manera.

Las muestras de los directores financieros de Rumania y España han sido constituidas con ayuda de los siguientes métodos:

- *El método no aleatorio lógico* supone la selección de las componentes de la muestra en función del razonamiento profesional de los investigadores, y se basa en las características principales de la población estadística y en el objetivo de la

investigación (Chelcea S., 2004). Así, a la hora de establecer la composición de la muestra de directores financieros, hemos incluido varios grupos - empresas grandes, medianas y pequeñas, que cumplen las condiciones establecidas para auditar sus cuentas anuales, pero también empresas que podrían apelar voluntariamente a los servicios de los auditores. Asimismo, hemos incluido instituciones bancarias, instituciones financieras no bancarias y sociedades de seguros. Este método ofrece a los investigadores ventajas de costes y tiempo. Ya que el total de la población estadística de estos subgrupos ha sido muy grande, hemos establecido un tamaño adecuado de participación para cada subgrupo. Para seleccionar las unidades de muestreo de cada subgrupo hemos recurrido al método aleatorio sistemático.

- *El método aleatorio sistemático* representa un procedimiento que supone la elección de un número de arranque y a un paso de muestreo, que se consigue mediante división de la base de la muestra con el tamaño establecido para cada subgrupo en la etapa lógica no aleatoria (Chelcea S., 2004). A continuación, partiendo desde el número de arranque se efectúa una selección de las unidades de muestra en función del paso obtenido (si el paso establecido es 3, se elegirá cada tercera unidad para entrar en la composición de la muestra).

La opinión de los directores financieros de las empresas auditadas presenta un interés destacado, siendo ellos mismos responsables de la redacción de las cuentas anuales y también beneficiarios directos del trabajo de los auditores financieros.

En Rumanía

Hallándonos en la imposibilidad de establecer el total de la población estadística, hemos procedido a establecer una muestra no homogénea, integrada por varios tipos de empresas que se benefician de los servicios de los auditores. En el caso de Rumanía hemos elegido:

- las empresas que entran en el Ranking de las 50 más grandes compañías de Rumanía, publicada por el Diario Financiero⁷ el día 19 de Septiembre de 2011.
- 40 empresas pequeñas y medianas que forman parte del Ranking de las PYMES de Rumanía, realizada por el Consejo Nacional de las Empresas Pequeñas y Medianas de Rumanía.

⁷ <http://www.zf.ro/business-hi-tech/top-50-al-celor-mai-mari-companii>

- 200 empresas de dimensiones pequeñas, medianas y grandes elegidas con ayuda de la función RAND() del Programa Informático Excel, de los Rankings por distritos para el año 2010, realizados por las Cámaras de Comercio e Industria Distrituales, en el año 2011.
- Los Bancos acreditados por el Banco Nacional de Rumanía⁸ - por cuanto se trata de un número limitado, hemos procedido a enviar cuestionarios a todos los bancos que aparecen en la lista del portal de BNR, accedido el día 12 de Noviembre de 2011.
- Instituciones financieras no bancarias que aparecen en la lista del portal de BNR⁹, accedido el día 14 de Noviembre de 2011. La lista integra un número de 278 instituciones de las cuales hemos seleccionado un número de 134 instituciones (es decir el 50%, a paso de 2)
- Sociedades de Seguros reconocidas por la Comisión de Supervisión de los Seguros de Rumania¹⁰, portal accedido el día 14 de noviembre de 2011. Siendo un número limitado, hemos procedido al envío de cuestionarios a toda la población estadística.
- Sociedades que desarrollan actividades en los estados miembros de la UE, del Registro existente en el portal de la Comisión Nacional de Valores Mobiliarios¹¹, accedido el día 14 de Noviembre de 2011.

Tabla 7.3. Empresas auditadas de Rumania que han entrado en la muestra estadística

| Nº crt. | TIPO DE LAS EMPRESAS DE RUMANÍA QUE ENTRAN EN LA MUESTRA | NÚMERO DE EMPRESAS QUE ENTRAN EN LA MUESTRA |
|---------|--|---|
| 1. | El Ranking de las 50 más grandes empresas de Rumanía, | 50 |
| 2. | Los Rankings por distritos para el año 2010 realizados por las Cámaras de Comercio e Industria Distrituales | 200 |
| 3. | El Ranking de las PYMES de Rumanía realizado por el Consejo Nacional de las Empresas Pequeñas y Medianas de Rumanía. | 40 |
| 4. | Bancos acreditados BNR | 39 |
| 5. | Instituciones financieras no bancarias de la lista de BNR | 134 |
| 6. | Sociedades de seguros | 41 |
| 7. | Sociedades que desarrollan actividades en los estados miembros UE | 14 |
| | TOTAL | 504 |

Fuente: Procesamiento propio

De este modo hemos obtenido una muestra no homogénea, de 504 empresas, a las que hemos enviado el cuestionario.

⁸ http://www.bnro.ro/files/d/RegistreBNR/InstitCredit/ban1_raport.html

⁹ <http://www.bnro.ro/Registrele-BNR-717.aspx#RegGen>

¹⁰ <http://www.csa-isc.ro/emb/ra/registru.php?reg=as&>

¹¹ <http://www.cnvmr.ro/RCNVM/index.htm>

En España

Para que las respuestas obtenidas de los dos países sean comparables, hemos empleado también para las empresas de España el mismo método de selección que en el caso de Rumanía. Así, para el envío de los cuestionarios hemos seleccionado una muestra de la que forman parte:

- Las empresas contenidas en el Ranking de las 100 mayores empresas de España en el año 2010, realizado por Iberinform, para el periódico Actualidad Económica¹², portal accedido el día 10 de Diciembre de 2011.
- 300 empresas españolas de dimensiones pequeñas, medianas y grandes seleccionadas aleatoriamente de una base de datos de 750.000 empresas de todos los sectores y provincias de España, por la empresa Mail Marketing Servicios Informáticos, S.L.¹³, a principios del mes de Febrero de 2012.
- 10 empresas pequeñas y medianas, que forman parte del ranking "Las mejores PYMES para trabajar en España", integradas en la Lista Best Workplaces PYMES 2011¹⁴, accedido el día 7 de Marzo de 2012.
- Todos los bancos integrados en la Lista de los Bancos reconocidos por el Banco de España¹⁵, del portal Base de Datos E-Informa, accedido el día 19 de diciembre de 2011.
- Todas las Instituciones Financieras, no bancarias, integradas en la misma Base de Datos E-Informa, accedido el día 19 de Diciembre de 2011.
- Las sociedades de seguros de España de acuerdo con los datos ofrecidos por la Dirección General de Seguros de España¹⁶, accedido el día 18 de Diciembre de 2011.

Tabla 7.4. Empresas auditadas de España que han entrado en la muestra estadística

| Nº crt. | TIPO DE LAS EMPRESAS DE ESPAÑA QUE ENTRAN EN LA MUESTRA | EL NÚMERO DE EMPRESAS QUE ENTRAN EN LA MUESTRA |
|---------|---|--|
| 1. | El Ranking de las mayores 100 empresas de España | 100 |
| 2. | Base de datos de empresas de Mail Marketing Servicios Informáticos, S.L. España | 300 |
| 3. | Ranking "Las mejores PYMES para trabajar en España" | 10 |
| 4. | Bancos acreditados por el Banco de España | 77 |
| 5. | Instituciones financieras no bancarias | 81 |
| 6. | Sociedades de seguros de España | 51 |
| | TOTAL | 619 |

Fuente: Procesamiento propio

¹² <http://www.ranking5000.com/claves.php>

¹³ http://www.mailmarketing-si.es/empresas_bd.html

¹⁴ <http://greatplacetowork.es/mejores-empresas/las-mejores-empresas-pymes-espana>

¹⁵ <http://www.mejoresbancos.es/entidades-financieras-en-espana>

¹⁶ <http://www.seguro.cc/>

Se ha obtenido de este modo una muestra de 619 empresas, a las que hemos enviado el cuestionario para ser cumplimentado.

7.5.3. Elección de la muestra de usuarios de informaciones financieras auditadas de Rumanía y España

La muestra de usuarios de informaciones financieras auditadas de los dos países tiene un carácter no homogéneo y el volumen total de la población estadística no ha podido ser determinado. Ya que la población está integrada de varias categorías de usuarios, hemos procedido a establecer una muestra no homogénea integrada por las categorías más representativas.

La población estadística que forma el grupo de los usuarios de informaciones financieras auditadas de ambos países esta constituida por: profesores universitarios de contabilidad y auditoría, analistas financieros, consultantes de inversiones, evaluadores de empresas, sociedades y agencias de valores, bancos, casas de ahorro, sociedades financieras no bancarias, sociedades de seguros, periódicos y revistas con carácter económico, etc.

Las muestras de los usuarios de informaciones financieras auditadas de los dos países han sido constituidas con ayuda de los mismos métodos de muestreo que en el caso de los directores financieros, y me refiero aquí al Método lógico y al Método aleatorio sistemático.

En Rumanía

En el caso de Rumanía, la muestra está constituida por:

- 25 profesores universitarios de contabilidad y auditoría de las Universidades rumanas. No hemos elegido un número elevado de esta categoría, ya que el alto nivel de la preparación teórica podría incorporar ciertas distorsiones del análisis.
- 20 alumnos de Máster, año II, especialidad contabilidad y auditoría, año escolar 2011-2012, de la Universidad “1 de Diciembre de 1918” de Alba Iulia, Rumanía, en su calidad de futuros usuarios de las informaciones contables auditadas.
- Analistas financieros que aparecen en la lista ofrecida por la Asociación de los Analistas financieros bancarios de Rumanía¹⁷, portal accedido el día 10 de Enero de 2012.

¹⁷ <http://www.aafb.ro/listamembrilor.php>

- Todas las sociedades de administración de inversiones, consultantes de inversiones – personas físicas y jurídicas, evaluadores independientes de empresas (personas físicas y jurídicas) que aparecen en el Registro de la Comisión Nacional de los Valores Mobiliarios¹⁸, secciones CIPF, CIPJ, SAIR, EVPF, EVPJ, portal accedido el día 20 de Diciembre de 2011.
- Los Bancos acreditados por el Banco Nacional de Rumanía¹⁹ - por cuanto se trata de un número limitado, hemos procedido a enviar cuestionarios a todos los bancos que aparecen en la lista del portal de BNR, accedido el día 9 de Diciembre de 2011.
- Instituciones financieras no bancarias, que aparecen en la lista del portal de BNR²⁰, accedido el día 9 de Diciembre de 2011. La lista integra un número de 278 instituciones de las que hemos seleccionado un número de 134 instituciones (es decir del 50%, en paso de 2).
- Empresas del sector de servicios de inversiones financieras y asesoramiento en inversiones²¹. La lista integra un número de 262 empresas de las que hemos seleccionado un número de 65 empresas, seleccionadas en paso de 4. Se ha accedido al portal el día 12 de Diciembre de 2012.
- Periódicos y revistas con carácter económico de Rumanía²².

*Tabla 7.5. La muestra estadística
de usuarios de informaciones financieras auditadas de Rumanía*

| Nº crt. | TIPO DE USUARIOS DE RUMANÍA QUE ENTRAN EN LA MUESTRA | NÚMERO DE USUARIOS QUE ENTRAN EN LA MUESTRA |
|---------|--|---|
| 1. | Profesores universitarios | 25 |
| 2. | Alumnos de postgrado en contabilidad y auditoría | 20 |
| 3. | Analistas financieros | 71 |
| 4. | Sociedades de administración de las inversiones | 21 |
| 5. | Consultantes de inversiones – personas físicas y jurídicas | 27 |
| 6. | Evaluadores de empresas (personas físicas y jurídicas) | 18 |
| 7. | Bancos acreditados BNR | 39 |
| 8. | Instituciones financieras no bancarias | 134 |
| 9. | Miembros de la Asociación de Administradores de Fondos, intermediarios en la Bolsa | 28 |
| 10. | Empresas del sector de los servicios de inversiones financieras y asesoramiento en inversiones | 65 |
| 11. | Periódicos y revistas con carácter económico de Rumania | 44 |
| | TOTAL | 492 |

Fuente: Procesamiento propio

¹⁸ <http://www.cnmvr.ro/>

¹⁹ http://www.bnro.ro/files/d/RegistreBNR/InstitCredit/ban1_raport.html

²⁰ <http://www.bnro.ro/Registrele-BNR-717.aspx#RegGen>

²¹ <http://www.util21.ro/firme/afaceri/investi%ii-financiare-servicii-capital>

²² http://www.reviste.ro/index.php?z=reviste_pe_categorii&id

Se ha obtenido así una muestra de 492 de individuos, a los que se les ha enviado el cuestionario.

En España

En el caso de España la muestra está integrada por:

- 25 profesores universitarios de contabilidad y auditoría de Universidades de España
- 21 alumnos de postgrado, especialidad Contabilidad y auditoría, curso escolar 2011-2012, de la Universidad de Lleida, España, en su calidad de futuros usuarios de las informaciones contables auditadas.
- Expertos en evaluación de empresas (Certificados CEVE), sociedades y agencias de valores publicadas en el portal de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV)²³
- Los Bancos integrados en la Lista de Bancos reconocidos por Banco de España²⁴, Instituciones Financieras no Bancarias, Cajas de ahorro del portal Base de datos E-Infirma.
- Sociedades de Inversiones en España²⁵, accedido el día 4 de Enero de 2012.
- Periódicos y revistas con carácter económico de España.

Tabla 7.6.

La muestra estadística de los usuarios de informaciones financieras auditadas de España

| Nr. crt. | TIPO DE USUARIOS DE ESPAÑA QUE ENTRAN EN LA MUESTRA | NÚMERO DE USUARIOS QUE ENTRAN EN LA MUESTRA |
|-----------------|--|--|
| 1. | Profesores universitarios | 25 |
| 2. | Alumnos de postgrado en contabilidad y auditoría | 21 |
| 3. | Sociedades y agencias de valores CNMV | 94 |
| 4. | Certificaciones CEVE - CNMV | 47 |
| 5. | Bancos acreditados por el Banco de España | 77 |
| 6. | Cajas de ahorro | 35 |
| 7. | Instituciones financieras no bancarias | 81 |
| 8. | Empresas del sector de las inversiones financieras en España | 61 |
| 9. | Periódicos y revistas con carácter económico de España | 73 |
| | TOTAL | 514 |

Fuente: Procesamiento propio

²³ <http://www.cnmv.es/portal/consultas/listadoentidad.aspx?id=1&tipo=0>, accesat la data de 4 ian. 2012

²⁴ <http://www.mejoresbancos.es/entidades-financieras-en-espana>, accesat la data de 4 ian. 2012

²⁵ http://kalysis.com/content/modules.php?op=modload&name=EasyContent&file=index&menu=412&page_id=121, accesat la data de 4 ian. 2012

El resultado de la muestra integra un número de 514 usuarios de la información financiera auditada.

7.5.4. Consideraciones acerca del total de la muestra

La estructura final de la muestra que ha entrado en el estudio es tal como se muestra en el siguiente cuadro:

Tabla 7.7. El total de la muestra estadística

| | RUMANÍA | | | ESPAÑA | | |
|-------------------------------|----------|----------------|------------|----------|----------------|------------|
| | ENVIADAS | RECIBIDAS | | ENVIADAS | RECIBIDAS | |
| | | Valor absoluto | Porcentaje | | Valor absoluto | Porcentaje |
| AUDITORES | 600 | 211 | 35,17% | 1100 | 247 | 22,45% |
| DIRECTORES FINANCIEROS | 504 | 133 | 26,39% | 619 | 108 | 17,45% |
| USUARIOS | 492 | 157 | 32,30% | 514 | 149 | 28,99% |
| TOTAL | 1596 | 501 | 31,28% | 2233 | 504 | 22,96% |

Fuente: Procesamiento propio

En Rumanía han sido enviados un número total de 1596 cuestionarios y hemos recibido un número de 501 cuestionario rellenos, y en España hemos enviado un número de 2233 cuestionarios recibiendo un número de 504 cuestionario rellenos.

Como se puede observar el porcentaje de respuestas recibidas en Rumanía ha sido de 31,28%, y de España de 22,96%. Aunque el porcentaje de las respuestas de España es inferior, el valor del mismo se enmarca en los límites habituales de este tipo de estudios. El porcentaje habitual de las respuestas recibidas en España a este tipo de cuestionarios se sitúa entre el 10% y el 20% (García M.A. y otros, 1993, citando a Ortega, 1990, pág. 129), al obtener nosotros incluso un porcentaje poco superior.

La literatura de especialidad menciona que “los resultados de una investigación a base de cuestionario pueden considerarse relevantes en la medida en que la cuota de respuesta es de al menos 5%” (Cernea O. y Ștefănescu C.Al., 2012) de la muestra establecida inicialmente, pudiendo extenderse los resultados para toda la población estadística.

“Para que los resultados obtenidos del estudio de la muestra se puedan extender a toda la población, la muestra debe ser *representativa*, es decir cumplir con las características básicas de la población de la que se extrajo” (Opariuc C., 2009). El mismo autor afirma que

“garantizar la representatividad de la muestra es de máxima importancia. El método por el cual seleccionamos la muestra de población tiene consecuencias para la validez y generalización de los resultados obtenidos, tras el estudio de la muestra”.

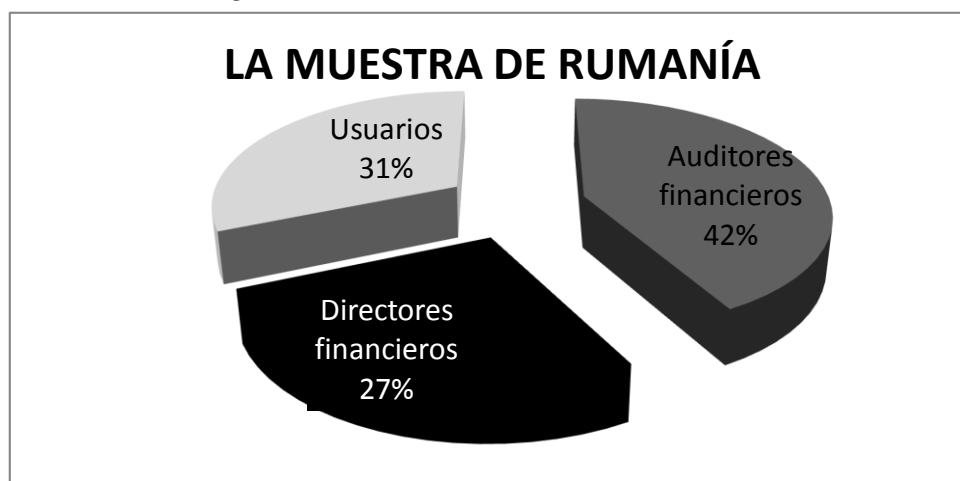
Cuando se extrae una muestra al azar, cada unidad de la población estadística tiene la misma oportunidad de entrar en la muestra. Es el caso de los *auditores financieros* que fórman las muestras de Rumania y España, que para su elección hemos utilizado el método aleatorio estratificado y el método aleatorio simple. El proceso de estratificación añade un elemento más para la representatividad de las muestras de los auditores.

En el caso de los *directores financieros* de las empresas auditadas y los *usuarios* de información financiera auditada no se ha podido utilizar el método aleatorio porque no se pudo establecer "la base de muestreo" (es decir, el total de las empresas que fueron auditadas o el total de los usuarios de las informaciones financieras auditadas). Para dar representatividad a las muestras, "la base de muestreo" fue elegida de una manera lógica, basada en el juicio profesional. Por lo tanto, en el caso de los directores financieros de las empresas auditadas hemos incluido a la investigación empresas grandes, medianas y pequeñas, bancos o compañías de seguros que cumplen en conformidad con la legislación en vigor las condiciones exigidas para auditar sus cuentas anuales, y en el caso de los usuarios de la informaciones financieras auditadas hemos incluido en la población estadística todas las categorías posibles de usuarios. Hemos intentado respetar la proporción de cada categoría en la muestra. Una vez establecida la "base de muestreo", para la elección efectiva de las unidades de muestreo se utilizó un método aleatorio, el aleatorio sistemático, que funciona a base de un número de partida y un paso de muestreo. Este método también "ofrece igualdad de oportunidades para todas las unidades estadísticas para entrar en la muestra" (Opariuc C., 2009).

Consideramos que la utilización de estos métodos de muestreo proporciona representatividad a las muestras elegidas.

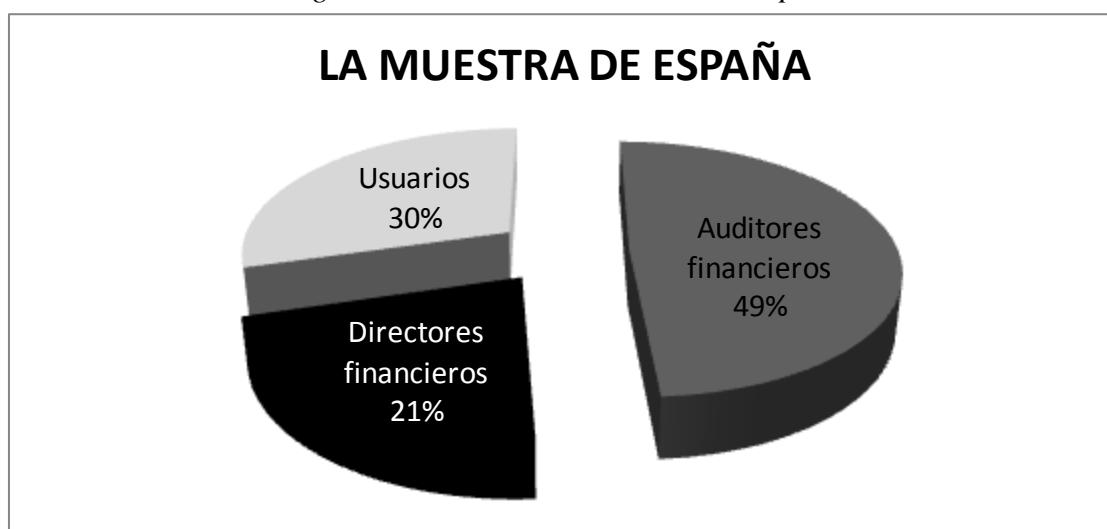
Así se presenta gráficamente *el total de las muestras de Rumanía y España*:

Fig. 7.1. El total de la muestra de Rumanía



La muestra de Rumanía tiene un número de 501 sujetos. Como se puede observar la ponderación más grande la tienen los auditores financieros con un porcentaje del 42% del total, seguidos por el grupo de los usuarios de informaciones financieras auditadas en proporción del 31% del total de la muestra y después por el grupo de los directores financieros que representan el 27% del total de la muestra.

Fig. 7.2. El total de la muestra de España

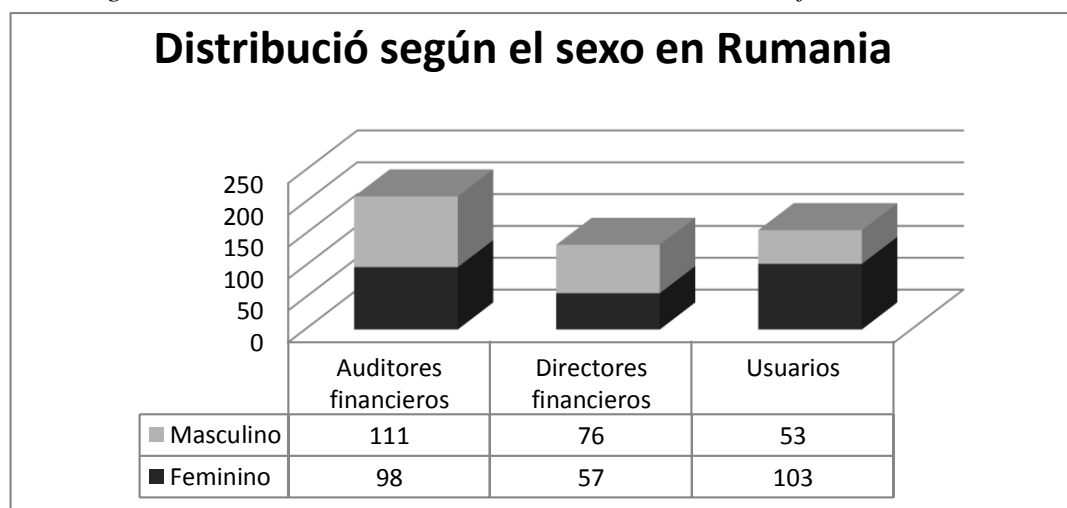


La muestra de España tiene un número de 504 sujetos de los cuales la ponderación más grande la tienen los auditores financieros con un porcentaje de 49% del total, seguidos por el

grupo de los usuarios de informaciones financieras auditadas en proporción del 30% y después por el grupo de los directores financieros de las empresas auditadas que representan el 21% del total de la muestra.

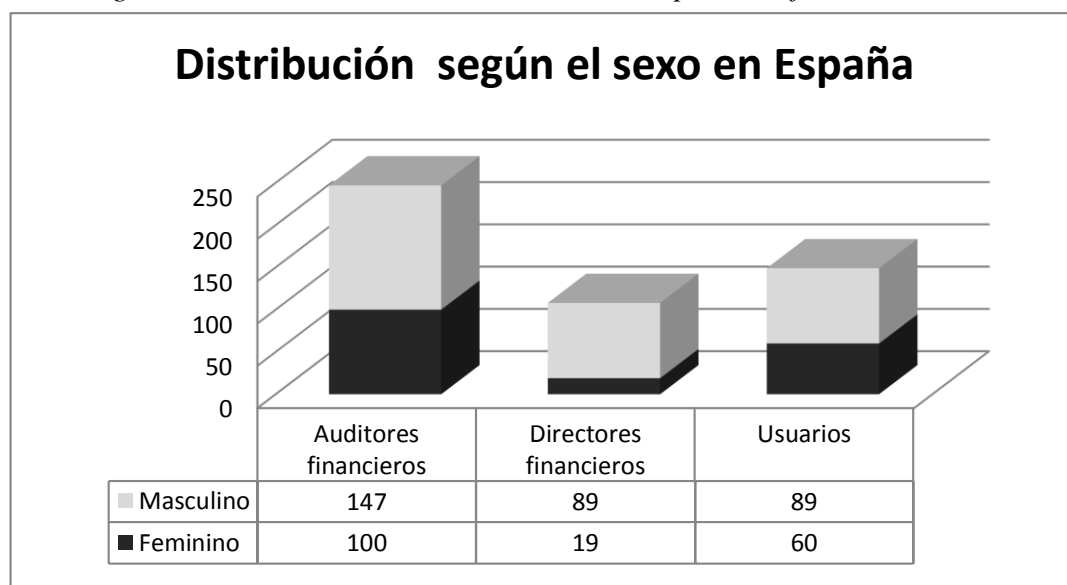
Si analizamos la composición de las muestras de *Rumanía* y *España* en función de sexo obtenemos la siguiente situación:

Fig. 7.3. La estructura de las muestras de Rumanía en función del sexo



Fuente: Procesamiento propio

Fig. 7.4. La estructura de las muestras de España en función del sexo



Como se puede observar en casi todos los casos, el número de los varones que contestaron es superior al número de mujeres. Se exceptúan las mujeres usuarios de Rumanía.

Si analizamos la composición de las muestras en *Rumanía y España en función de la edad* la situación se presenta de la siguiente manera:

Tabla 7.8. La estructura de la muestra de Rumanía y España en función de la edad

| GRUPOS DE EDAD | RUMANIA | | | | |
|-----------------|---------|---------|--------|---------|-----------|
| | 21 - 30 | 31 - 40 | 41- 50 | 51 - 60 | Más de 60 |
| Audidores fin. | 9 | 50 | 50 | 80 | 20 |
| Directores fin. | 7 | 33 | 43 | 42 | 8 |
| Usuarios | 51 | 57 | 33 | 11 | 4 |
| | ESPAÑA | | | | |
| | 21 - 30 | 31 - 40 | 41- 50 | 51 - 60 | Más de 60 |
| Audidores fin. | 6 | 46 | 74 | 97 | 24 |
| Directores fin. | - | 50 | 42 | 42 | 1 |
| Usuarios | 18 | 43 | 51 | 35 | 2 |

Fuente: Procesamiento propio

La media de edad para los auditores financieros de Rumanía que han rellenado el cuestionario es de 47 años, para directores financieros es de 46 años y para los usuarios de 36 años. La media de edad más alta la tienen los auditores financieros.

Podemos decir que los profesionales de más edad han contestado más pronto al cuestionario que los jóvenes. Debido a la experiencia que tienen en ese campo, entienden mejor la importancia que tiene este tipo de investigación para perfeccionar la calidad de las informaciones financieras.

La media de edad para los auditores financieros de España que han rellenado el cuestionario es de 49 años, para los directores financieros de 47 años y para los usuarios de 42 años. Observamos que en España también la media de edad más alta la tienen los auditores financieros y que todos los tres grupos de España tienen un nivel de edad más alto que los de Rumanía.

Si analizamos la situación de los cuestionados en *Rumanía y España en función de la experiencia* la situación se presenta de la siguiente manera:

Tabla 7.9. La estructura de la muestra de Rumanía y España en función de la experiencia

| AÑOS DE EXPERIENCIA | RUMANIA | | | |
|---------------------|---------|---------|---------|-----------|
| | 1 - 10 | 11 - 20 | 21 - 30 | Más de 30 |
| Audidores fin. | 28 | 57 | 74 | 50 |
| Directores fin. | 19 | 51 | 52 | 11 |
| Usuarios | 84 | 47 | 19 | 6 |
| | ESPAÑA | | | |
| | 1 - 10 | 11 - 20 | 21 - 30 | Más de 30 |
| Audidores fin. | 18 | 61 | 105 | 63 |
| Directores fin. | 8 | 40 | 37 | 23 |
| Usuarios | 26 | 65 | 49 | 9 |

Fuente: Procesamiento propio

La experiencia media para los auditores financieros de Rumanía que han rellenado el cuestionario es de 22 años, para los directores financieros de 19 años y para los usuarios de 12 años. Observamos que el nivel más alto de experiencia entre los tres grupos participantes al estudio de Rumanía la tienen los auditores financieros.

La experiencia media para los auditores financieros de España que han rellenado el cuestionario es de 23 años, para los directores financieros de 22 años y para los usuarios es de 18 años.

También el nivel de experiencia de los tres grupos cuestionados de España es mayor que el de los grupos rumanos. Consideramos que los tres grupos, de ambos países, tienen un muy buen nivel de experiencia y que las respuestas recibidas tienen un valor considerable.

En lo que concierne la primera pregunta del Cap. V del cuestionario, que se refiere al número de Informes de auditoría leídos por los cuestionados, podemos señalar que no existe ningún sujeto que no haya leído ningún Informe de auditoría y que hay un número muy bajo de sujetos que han leído menos de 25 Informes. La mayoría declaran que han leído entre 25 y 100 Informes de auditoría y un número consistente de sujetos - la mayoría auditores financieros - declaran que han leído más de 100 Informes de auditoría.

Hemos presentado estos datos para reforzar de nuevo la representatividad de las muestras elegidas. La representatividad está dada por los Métodos de muestreo utilizados, pero también por la edad y la experiencia de las unidades que componen las muestras.

Concluimos que los sujetos participantes tienen una antigüedad y experiencia considerables en el campo y son buenos conocedores de los temas relacionados con la auditoría financiera. Por tanto, las opiniones obtenidas pertenecen a especialistas, y pueden servir de base para extraer conclusiones.

Otro aspecto relacionado con la estructura de las muestras que merece ser recordado es que en ambos países han contestado en un porcentaje más alto los profesionales de provincias antes que los de las capitales.

7.6. TÉCNICA Y PERÍODO DE ENVÍO Y RECEPCIÓN DE LOS CUESTIONARIOS

Para el envío de los cuestionarios hemos utilizado dos métodos: el método de envío por correo electrónico y el método de envío por fax. Las respuestas han sido recibidas por los mismos métodos. En las condiciones actuales consideramos que son las modalidades más rápidas y baratas. Además ofrecen una nota práctica y más comodidad a los colaboradores.

Hasta finales del mes de Diciembre de 2011 hemos conseguido constituir una base de datos sólida, que integra los números de fax o las direcciones de correo electrónico de los sujetos integrados en las muestras que entran en el estudio. En general, para las empresas de Rumanía utilizamos más las direcciones de e-mail, y para las de España tanto la dirección de e-mail como los números de fax.

El período de envío de los cuestionarios y de recepción de las respuestas fue de 10 meses. Empezamos a enviar los primeros cuestionarios a principios del mes de Marzo de 2012 y el proceso tardó hasta fin del año. En muchísimos casos fue necesario volver por segunda o incluso por tercera vez a enviar el cuestionario por correo electrónico o por fax y cuando no recibimos la respuesta, también insistimos por teléfono solicitando que rellenasen los cuestionarios.

CAP. 8

ANÁLISIS ESTADÍSTICO DE LOS DATOS OBTENIDOS

8.1. LAS RAZONES PARA ESCOGER LOS TESTS KRUSKAL WALLIS Y MANN WHITNEY

Los tests estadísticos paramétricos parten de suponer conocido el modelo subyacente y en general se imponen condiciones de normalidad en la distribución de los datos. Cuando estas condiciones no se dan o son de difícil justificación se utilizan las técnicas no paramétricas (Spiegel M. y otros, 2009), que se llaman técnicas estadísticas independientes de distribución de datos. Con su ayuda los datos pueden ser procesados tanto desde un punto de vista cualitativo como cuantitativo.

Ejemplos de técnicas nonparamétricas son: La prueba (Chi-cuadrado), el Test Wilcoxon para los rangos apareados, el Test Mann Whitney, el Test Kruskal Wallis o el Test Friedman.

Las ventajas de los tests noparamétricos son:

- La diversidad de datos que pueden ser procesados por ellos, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo, debido a que no implican condiciones muy restrictivas en la normalidad de la distribución o homogeneidad de la varianza.
- La metodología de trabajo es fácil de entender y los cálculos se puede realizar incluso a man^o
- Pueden ser utilizados para las escalas ordinales o nominales, donde la calidad de medición es más débil.
- Las pruebas no paramétricas se pueden usar para las variables que se ven afectadas por los valores extremos que no se pueden eliminar.

Para analizar las respuestas de la encuesta hemos utilizado los Tests Kruskal Wallis y Mann Whitney. Los datos obtenidos como resultado de las encuestas han sido dispuestos en unas tablas, para posteriormente realizar la comparación y interpretación de los mismos.

Con el propósito de disponer de forma adecuada los datos numéricos obtenidos como resultados de las encuestas, hemos realizado una base de datos en Excel. Tiene dos partes principales: una para Rumanía y otra para España. Los resultados de cada encuesta completada y recibida han sido guardados en el archivo del país correspondiente.

Las respuestas recibidas han sido centralizadas para cada afirmación por separado, y también para cada grupo: auditores financieros, directores de empresas auditadas o usuarios de la información contable auditada. Además hemos contabilizado para cada pregunta, cada una de las posibles respuestas propuestas, es decir, cuántos encuestados han elegido cada una de las posibles respuestas 1, 2, 3, 4 ó 5. Los resultados conseguidos nos han servido para realizar los Tests Kruskal Wallis y Mann Whitney, que:

- Representan dos de los más importantes tests nonparamétricos.
- El hecho de utilizar en paralelo los dos tests asegura la uniformidad en el procesamiento de los datos. El Test Mann Whitney se utiliza cuando tenemos que comparar dos grupos independientes y el Test Kruskal Wallis se utiliza cuando tenemos más de dos grupos (Lefter C., 2004, pág. 266).
- Se pueden utilizar tanto para las pequeñas muestras de sujetos como para muestras grandes, y requieren solamente mediciones de tipo rango.
- Estos tests operan con números ordinales (Lefter C., 2004, pág. 266), como son los que obtenemos nosotros utilizando la Escala Likert. Para poder analizar los datos, los tenemos que transformar en rangos. Se utilizan por lo tanto cuando queremos evaluar las diferencias a nivel de rangos entre grupos.
- Los cálculos se efectúan para cada afirmación de la encuesta por separado. Los resultados se pueden incluir y sintetizar en unas tablas estadísticas, que nos ayudan a observar las tendencias más significativas de las respuestas, las perspectivas y expectativas que tienen los tres grupos sobre los temas expuestos en el cuestionario.

8.2. EL TEST KRUSKAL WALLIS

8.2.1. Presentación teórica del Test Kruskal Wallis

El Test Kruskal Wallis es el equivalente no paramétrico del Test ANOVA (Marques de Sá J.P., 2007, pág. 212).

Las hipótesis asociadas al Test Kruskal Wallis son:

- H_1 - La diferencia entre los grupos analizados no es estadísticamente significativa
- H_2 - La diferencia entre los grupos analizados si es estadísticamente significativa.

Los grados de libertad asociados a K son $c = j-1$ (j representando el número de grupos, determinado por las variables de agrupación sobre la variable independiente). Las hipótesis son aceptadas o rechazadas en función del valor del coeficiente K asociado al test.

Las etapas para aplicar el Test Kruskal Wallis las podemos sintetizar en las siguientes (Spiegel M. y otros, 2009):

1. El primer paso es el de atribuir rangos, en función de los resultados obtenidos como respuesta. El primer rango corresponde al resultado que indica el más alto nivel de acuerdo con la afirmación en causa.
2. El siguiente paso es sumar los rangos para cada grupo. Si la hipótesis nula fuese verdadera, la suma de los rangos de un grupo debería ser similar a la de los otros grupos.
3. Buscar la significación de las diferencias entre grupos, simbolizada por K.

La fórmula para el Test Kruskal Wallis es la siguiente:

$$K = (N - 1) \frac{\sum_{j=0}^J N_j (\bar{R}_j - \bar{R})^2}{\sum_{j=0}^J \sum_{k=0}^{N_j} (R_{jk} - \bar{R})} \quad (1)$$

donde,

J es el número de grupos

N es el número total de observaciones

N_j es el número de observaciones en el grupo j

R_{jk} es el rango de la observación k en el grupo j

\bar{R}_{jk} es la media de los rangos de las observaciones del grupo j

\bar{R} es la media de los rangos de todas las observaciones

K es el valor calculado del test Kruskal Wallis

Cuando todos los rangos son diferentes y toman valores entre 1 y N, la fórmula (1) es equivalente a la siguiente:

$$K = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{j=1}^J N_j \bar{R}_j^2 - 3(N+1) = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{j=1}^J \frac{R_j^2}{N_j} - 3(N+1) \quad (2)$$

Si no tenemos este caso, tenemos que utilizar la primera fórmula, con la corrección para K, dada por:

$$1 - \frac{\sum_{j=1}^g (t_j^3 - t_j)}{N^3 - N}$$

donde,

g es el número de grupos

t_j es el número de repeticiones dentro del grupo j

La interpretación teórica del Test Kruskal Wallis se basa en los valores de la tabla del Test χ^2 , para $c = j-1$ grados de libertad y una probabilidad α de garantizar los resultados.

Los valores de la distribución nula del K , siguen la forma de distribución del χ^2 , que tiene el origen en el valor 0. Cuanto más diferentes sean las sumas de los grupos, mayor será el valor del estadístico y por tanto, más significativas sus diferencias. Por contra, cuanto menor sean estas diferencias, menos significativas serán sus diferencias.

El resultado K obtenido va a ser comparado con el valor del χ^2 de la Tabla, para:

$\alpha = 0,01$ nivel del test, o

$\alpha = 0,05$ nivel del test, y

$c = J-1 = 3-1 = 2$ grados de libertad

Si:

$K \leq \chi^2$, se acepta la hipótesis nula, las diferencias entre grupos no son significativas.

$K > \chi^2$, se acepta la hipótesis alternativa, las diferencias entre grupos son significativas.

8.2.2. Ejemplo de cálculo del Test Kuskal Wallis

Vamos a tomar como ejemplo de cálculo la primera pregunta de la encuesta, para ver si existen diferencias significativas entre los auditores financieros, los directores financieros de las empresas auditadas y los usuarios de la información contable auditada de Rumanía.

En nuestro caso,

$$N=501, \quad N_1=211, \quad N_2=133, \quad N_3=157, \quad J=3$$

| Variantes posibles | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------|----------|-----------|------------|-------------|-------------|
| Auditores financ. | 1 | 1 | 36 | 42 | 131 |
| Directores financ. | 11 | 9 | 42 | 21 | 50 |
| Usuarios | 17 | 8 | 18 | 13 | 101 |
| Total | 29 | 18 | 96 | 76 | 282 |
| Posiciones | 1.....29 | 30.....66 | 67.....163 | 164.....219 | 220.....501 |
| Rangos | 15 | 38,5 | 95,5 | 181,5 | 360,5 |

La Tabla incluye los datos de la investigación, donde:

- Posibles variantes = las 5 posibilidades de respuesta a las preguntas de la encuesta
- Auditores financieros = el número de auditores financieros de Rumanía que han contestado la encuesta
- Directores financieros = el número de directores financieros de Rumanía que han contestado la encuesta
- Usuarios = el número de usuarios de Rumanía que han contestado la encuesta
- Total = el número total de sujetos que han elegido cada una de las diferentes respuestas 1, 2, 3, 4 o 5
- Posiciones = orden de cada uno de los sujetos encuestados
- Rangos = el valor medio de las posiciones
- N_1 = el número total de auditores que han hecho la encuesta
- N_2 = el número total de directores financieros que han hecho la encuesta
- N_3 = el número total de usuarios que han hecho la encuesta
- N = el total de la muestra de Rumanía
- J = el número de grupos

Los rangos son los puntos medios de las posiciones, y su cálculo se hace de la siguiente manera:

$$\frac{1 + 29}{2} = 15; \quad \frac{30 + 47}{2} = 38,5; \quad \frac{48 + 143}{2} = 95,5; \quad \frac{144 + 219}{2} = 181,5; \quad \frac{220 + 501}{2} = 360,5$$

A continuación calculamos la media de los rangos de las observaciones del grupo j:

$$\bar{R}_1 = \frac{1 \times 15 + 1 \times 38,5 + 36 \times 95,5 + 42 \times 181,5 + 131 \times 360,5}{211} = \frac{58340}{211} = 276,49$$

$$\bar{R}_2 = \frac{11 \times 15 + 9 \times 38,5 + 42 \times 95,5 + 21 \times 181,5 + 50 \times 360,5}{133} = \frac{26359}{133} = 198,18$$

$$\bar{R}_3 = \frac{17 \times 15 + 8 \times 38,5 + 18 \times 95,5 + 13 \times 181,5 + 101 \times 360,5}{157} = \frac{41052}{157} = 261,47$$

$$\bar{R} = \frac{29 \times 15 + 18 \times 38,5 + 96 \times 95,5 + 76 \times 181,5 + 282 \times 360,5}{501} = \frac{125751}{501} = 251$$

donde,

- \bar{R}_1 = la media de los rangos de las observaciones del grupo de los auditores financieros de Rumanía
- \bar{R}_2 = la media de los rangos de las observaciones del grupo de los directores financieros de Rumanía
- \bar{R}_3 = la media de los rangos de las observaciones del grupo de los usuarios de Rumanía
- \bar{R} = la media de todos los rangos y observaciones

El fórmula de calculo para el Test Kruskal Wallis es:

$$K = (N - 1) \frac{\sum_{j=0}^J N_j (\bar{R}_j - \bar{R})^2}{\sum_{i=0}^J \sum_{k=0}^{N_j} (R_{jk} - \bar{R})}$$

Calculamos el valor K del Test Kruskal Wallis por partes:

$$\sum_{j=0}^J \sum_{k=0}^{N_j} (R_{jk} - \bar{R})^2 = [29x(15 - 251)^2 + 18(38,5 - 251)^2 + 96(95,5 - 251)^2 + 76(181,5 - 251)^2 + 282(360,5 - 251)^2] = \mathbf{8497650}$$

$$\sum_{j=0}^J N_j (\bar{R}_j - \bar{R})^2 = 211(276,49 - 251)^2 + 133(198,18 - 251)^2 + 157(261,47 - 251)^2 = \mathbf{525369,31}$$

$$\sum_{j=1}^g (t_j^3 - t_j) = (29^3 - 29) + (18^3 - 18) + (96^3 - 96) + (76^3 - 76) + (282^3 - 282) = \mathbf{23779200}$$

$$1 - \frac{\sum_{j=1}^g (t_j^3 - t_j)}{N^3 - N} = \frac{23779200}{125751000} = \mathbf{0,811}$$

Así,

$$K = (N - 1) \frac{\sum_{j=0}^J N_j (\bar{R}_j - \bar{R})^2}{\sum_{i=0}^J \sum_{k=0}^{N_j} (R_{jk} - \bar{R})} = 500 \times \frac{525369,31}{8497650} \times \frac{1}{0,811} = \mathbf{38,117}$$

$$K = 38,117$$

A continuación buscamos en la Tabla el valor crítico para:

$\alpha = 0,01$ nivel del test, y

$c = J - 1 = 3 - 1 = 2$ grados de libertad

que es 9,210

y,

$\alpha = 0,05$ nivel del test, y

$c = J - 1 = 3 - 1 = 2$ grados de libertad

que es 5,991

| c/α | 0,100 | 0,050 | 0,025 | 0,010 | 0,005 | |
|------------|---------|----------------|----------|----------------|----------|------|
| 1 | 2,70554 | 3,84146 | 5,02389 | 6,63490 | 7,87944 | |
| 2 | 4,60517 | 5,99146 | 7,37776 | 9,21034 | 10,59663 | |
| 3 | 6,25139 | 7,81473 | 9,34840 | 11,34487 | 12,83816 | |
| 4 | 7,77944 | 9,48773 | 11,14329 | 13,27670 | 14,86026 | |
| | | | | | | |

Fuente: Extacto de la Tabla de χ^2

El resultado K obtenido se comparará con el valor del χ^2 de la Tabla, de donde resulta:

$$K = 38,117 > \chi^2 = 9,210$$

Dado que el valor de K calculado es mayor que el k crítico se acepta la hipótesis alternativa, de donde se deduce que las diferencias entre los tres grupos de Rumanía son significativas, al nivel $\alpha = 1\%$. Resulta que si las muestras son representativas, el nivel de confianza para esta respuesta es del 99%.

8.3. EL TEST MANN WHITHNEY

8.3.1. Presentación teórica del Test Mann Whithney

El Test Mann Whitney es equivalente al Test Kruskal Wallis para dos muestras (Spiegel y otros, 2009).

Las ETAPAS de la investigación son:

1. Establecer las hipótesis para el Test Mann Whithney:

- H_1 = existe una diferencia significativa entre los dos grupos
- H_0 = NO existe una diferencia significativa entre los dos grupos (hipótesis nula).

2. Para poder rechazar la hipótesis nula H_0 , calculamos U , utilizando el siguiente procedimiento:

- Determinamos el rango de cada resultado para los dos grupos. Atribuir rangos de manera ascendente o descendente es irrelevante. Si los valores son distintos, cada valor recibe un rango diferente. Si existen valores idénticos, van a recibir un rango igual a la media aritmética de los rangos que les corresponda, o se puede atribuir a todos el mismo rango, igual al primero. Por ejemplo, si dos grupos tienen un resultado idéntico y ocupan los rangos 5 y 6, en la tabla vamos a apuntar 5,5 y el siguiente rango va ser el 7, o bien si tenemos dos grupos con el mismo resultado y ocupan los rangos 9 y 10, podemos acordar asignar a los dos el rango 9 y el siguiente rango va ser el 11.
- Se suman los rangos para cada grupo
- Calculamos U , que es el valor mínimo entre U_1 i U_2

$$U = \min \{U_1, U_2\},$$

donde,

$$U_1 = N_1 N_2 + \frac{N_1(N_1 + 1)}{2} - R_1 \quad i \quad U_2 = N_1 N_2 + \frac{N_2(N_2 + 1)}{2} - R_2$$

donde,

- N_1 es el número de observaciones del grupo 1
- N_2 es el número de observaciones del grupo 2
- R_1 es la suma de los rangos del grupo 1
- R_2 es la suma de los rangos del grupo 2

3. Determinar la probabilidad calculando el Z

En general, las tablas de decisión para el test Mann Whitney no cubren todas las situaciones posibles y los valores de N_1 y N_2 no pasan de 20. A partir de este volumen de datos hacía arriba, la distribución de los valores del test puede ser aproximada por la curva normal Z, y el test se puede calcular con la siguiente fórmula:

$$Z = \frac{U - \mu_U}{\sigma_U}$$

Donde, $\mu_U = \frac{N_1 N_2}{2}$ y $\sigma_U^2 = \frac{N_1 N_2 (N_1 + N_2 + 1)}{12}$

En caso de valores repetidos, σ_U^2 se calcula a partir de la siguiente fórmula:

$$\sigma_U^2 = \frac{N_1 N_2}{N(N-1)} \left[\frac{N^3 - N}{12} - \sum_{j=1}^g \frac{t_j^3 - t_j}{12} \right]$$

donde, $N = N_1 + N_2$ y representa el total de las observaciones.

- g es el número de grupos
- t_j es el numero de repeticiones dentro del grupo j.

4. Consultamos en la tabla el valor del Z. El valor del Z obtenido va ser comparado con los valores críticos de la tabla, de la curva normal correspondiente para el nivel α elegido,

unilateral o bilateral. Si Z obtenido es mayor que Z_{α} de la tabla, para un nivel $\alpha = 0,01$ o $\alpha = 0,05$ entonces la hipótesis nula se rechaza y se concluye que existe una diferencia significativa entre los dos grupos.

8.3.2. Ejemplo de calculo del Test Mann Whithney

Vamos a tomar como ejemplo de cálculo el contraste estadístico entre los auditores financieros de Rumanía y España, para la primera pregunta de la encuesta.

En nuestro caso $N_1=211$, $N_2 = 247$; $N = 458$

| Variantes posibles | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----------------------|---------|---------|----------|------------|-------------|
| Auditores de Rumania | 1 | 1 | 36 | 42 | 131 |
| Auditores de España | 3 | 0 | 6 | 57 | 181 |
| Total | 4 | 1 | 42 | 99 | 312 |
| Posiciones | 1.....4 | 5.....5 | 6.....47 | 48.....146 | 147.....458 |
| Rangos | 2,5 | 5 | 26,5 | 97 | 302,5 |

La tabla contiene los datos de la investigación, donde:

- Variantes posibles = las 5 posibilidades de respuesta para las preguntas de la encuesta
- Auditores Rumanía = el número de los auditores financieros de Rumanía que han respondido a la encuesta
- Auditores España = el número de los auditores financieros de España que han respondido a la encuesta
- N = el número total de los auditores financieros de Rumanía y España que han respondido a la encuesta
- Total = el número total de los individuos que han elegido cada una de las posibilidades 1, 2, 3, 4 ó 5
- Posiciones = clasificación de los sujetos según la respuesta elegida
- Rangos = el valor medio de las posiciones

Los rangos son los puntos medios de las posiciones, y el cálculo se hace de la siguiente manera:

$$\frac{1 + 4}{2} = 2,5; \quad \frac{5 + 5}{2} = 5; \quad \frac{6 + 47}{2} = 26,5; \quad \frac{48 + 146}{2} = 97; \quad \frac{147 + 458}{2} = 302,5$$

A continuación calculamos la media de los rangos de las observaciones del grupo j:

$$\bar{R}_1 = 1 \times 2,5 + 1 \times 5 + 36 \times 26,5 + 42 \times 97 + 131 \times 302,5 = 44663$$

$$\bar{R}_2 = 3 \times 2,5 + 0 \times 5 + 6 \times 26,5 + 57 \times 97 + 181 \times 302,5 = 60448$$

$$R = 4 \times 2,5 + 1 \times 5 + 42 \times 26,5 + 99 \times 97 + 312 \times 302,5 = 48424,5$$

donde,

- \bar{R}_1 = la media de los rangos de las observaciones del grupo de los auditores financieros de Rumanía
- \bar{R}_2 = la media de los rangos de las observaciones del grupo de los auditores financieros de España
- \bar{R} = la media de todos los rangos y observaciones.

Continuamos con el cálculo de U:

$$U_1 = N_1 N_2 + \frac{N_1(N_1 + 1)}{2} - R_1 = 29820$$

$$U_2 = N_1 N_2 + \frac{N_2(N_2 + 1)}{2} - R_2 = 22297$$

Porque, $U = \min \{U_1, U_2\} = 22297$

La Z es: $Z = \frac{U - \mu_U}{\sigma_U}$

Hacemos los cálculos por partes:

$$\mu_U = \frac{N_1 N_2}{2} = 26058,5$$

$$\sigma_U = \sqrt{\frac{N_1 N_2}{N(N-1)} \times \left[\frac{N^3 - N}{12} - \sum_{j=1}^g \frac{t_j^3 - t_j}{12} \right]} = 1158,28$$

Puesto que hay repeticiones y $N = 458$ y $g = 5$, obtenemos:

$$\sum_{j=1}^g (t_j^3 - t_j) = (4^3 - 4) + (1^3 - 1) + (42^3 - 42) + (99^3 - 99) + (312^3 - 312) = 31415322$$

Con estos valores se obtiene:

$$Z = \frac{U - \mu_U}{\sigma_U} = \frac{22297 - 26058,5}{1158,28} = -3,247$$

$$Z = -3,247$$

A continuación vamos a buscar en la Tabla:

$\alpha = 0,01$ nivel del test, que es 2,58 y

$\alpha = 0,05$ nivel del test, que es 1,96.

De esta manera, si:

$-2,58 \leq Z \leq +2,58$ aceptamos la hipótesis nula H_0 , las diferencias no son significativas para un nivel de confianza de 1%

$-1,96 \leq Z \leq +1,96$ aceptamos la hipótesis nula H_0 , las diferencias no son significativas para un nivel de confianza de 5%.

Si Z está fuera de estos intervalos aceptamos la hipótesis H_1 , que indica que tenemos diferencias significativas entre los dos grupos.

En nuestro caso, $Z = -3,247$, lo que indica que está fuera de estos dos intervalos, por lo tanto, aceptamos la hipótesis H_1 , que indica que tenemos diferencias significativas entre las respuestas de los auditores de Rumanía y España para la primera afirmación del cuestionario.

Tanto en el caso del Test Kruskal Wallis como del Test Mann Whitney, el nivel de significación (α) es 0,01 o 0,05. Si las muestras elegidas son representativas, el nivel de significación representa la probabilidad de rechazar una hipótesis, cuando en realidad es verdadera, o en otras palabras, significa que si otra persona aplicara el mismo cuestionario, se supone que obtendría el mismo resultado, con una probabilidad de 1% o 5% de obtener un resultado diferente.

Así que, para un nivel de significación (α) de 0,05 el nivel de confianza es del 95%. En la mayoría de las investigaciones se utiliza un nivel de confianza del 95% (Opariuc C., 2009).

CAP. 9

INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS EMPÍRICOS

Las hipótesis de las que partió la investigación empírica y que intentaremos demostrar a continuación son las siguientes:

- I.1. Existen diferencias de perspectivas y expectativas por parte de los auditores financieros, directores de las empresas auditadas y de los usuarios de informaciones financieras auditadas en lo relativo a la independencia, el papel y la utilidad de la auditoría financiera, y
- I.2. Existen diferencias de perspectivas y expectativas entre Rumanía y España, en lo que concierne a la independencia, el papel y la utilidad de la auditoría financiera.

El objetivo principal de la investigación empírica es el de identificar medidas de acercamiento de las perspectivas y expectativas de los usuarios de informaciones financieras auditadas y de los directores financieros a las de los auditores financieros.

Los resultados integrales y detallados²⁶ de la encuesta pueden consultarse en los Anexos 7 – 14.

Los resultados del Test Kruskal Wallis vienen a demostrar la primera hipótesis de la investigación, tanto para Rumanía como para España, y pueden consultarse en los Anexos 15 – 18.

Los resultados del Test Mann Withney, que vienen a demostrar la segunda hipótesis de la investigación empírica y pueden encontrarse al final del trabajo, en los Anexos 19 – 21.

²⁶Se refiere a cuántos auditores financieros, directores financieros y usuarios de informaciones contables auditadas han elegido la variante de respuesta 1, 2, 3, 4 ó 5

| | |
|-------------|--|
| Anexo nº 7 | Resultados del cuestionario en Rumanía – El papel de la auditoría financiera |
| Anexo nº 8 | Resultados del cuestionario en Rumanía – La utilidad de la auditoría financiera |
| Anexo nº 9 | Resultados del cuestionario en Rumanía – Independencia |
| Anexo nº 10 | Resultados del cuestionario en Rumanía – El Informe de auditoría |
| Anexo nº 11 | Resultados del cuestionario en España – El papel de la auditoría financiera |
| Anexo nº 12 | Resultados del cuestionario en España – La utilidad de la auditoría financiera |
| Anexo nº 13 | Resultados del cuestionario en España – Independencia |
| Anexo nº 14 | Resultados del cuestionario en España – El Informe de auditoría |
| Anexo nº 15 | Resultados del Test Kruskal Wallis – El papel de la auditoría financiera |
| Anexo nº 16 | Resultados del Test Kruskal Wallis – La utilidad de la auditoría Financiera |
| Anexo nº 17 | Resultados del Test Kruskal Wallis – Independencia |
| Anexo nº 18 | Resultados del Test Kruskal Wallis – El Informe de auditoría |
| Anexo nº 19 | Los resultados del Test Mann Withney para los auditores financieros de Rumanía y España |
| Anexo nº 20 | Los resultados del Test Mann Withney para los directores financieros de Rumanía y España |
| Anexo nº 21 | Los resultados del Test Mann Withney para los usuarios de la información financiera auditada de Rumanía y España |

El Test Kruskal Wallis permite obtener una visión global sobre las diferencias existentes entre los tres grupos, dentro de cada país. El Test Mann Withney permite obtener una visión global sobre las diferencias existentes entre grupos similares, de dos países diferentes.

La comparación de las respuestas individuales y la identificación de las diferencias significativas entre las mismas se pueden hacer a través de una simple observación de los cuadros integrados en los Anexos, pero nosotros intentaremos relacionar las afirmaciones del interior de cada parte del cuestionario y destacar una serie de detalles, de particularidades observadas tras el análisis global de las respuestas. Deseamos que esta investigación vaya más allá del sentido propio de los valores obtenidos como respuesta a las afirmaciones establecidas en el cuestionario y expuestas en los anexos y que ponga de manifiesto nuevas ideas y nuevas perspectivas sobre la profesión de auditoría financiera en Rumania y España.

El análisis global de las respuestas se hará según los objetivos específicos establecidos para la investigación empírica.

9.1. INVESTIGACIÓN DEL PAPEL DE LA AUDITORÍA FINANCIERA CONTEMPORÁNEA

A nivel internacional el tema sobre el papel de la auditoría es de gran interés y ha sido intensamente discutido. Deberían aclararse las dificultades que se interponen ante la comprensión de la eficacia social de la auditoría financiera, a causa de la falta de comprensión de los objetivos, responsabilidades o límites del mismo.

TRLAC de España dice que “la actividad de los auditores financieros debe conducirse por el principio del interés público”.

Si hablamos de las perspectivas que los directores financieros y los usuarios de los dos países tienen sobre las responsabilidades legales de los auditores, podemos decir que parte de los mismos demostraron no conocer las normas legales vigentes.

Por ejemplo, en Rumanía el 15% de los directores financieros y el 10% de los usuarios no conocen el hecho de que la redacción de las cuentas anuales auditadas no es responsabilidad del auditor financiero. NIA 700 en el art. 26 especifica que esto debe señalarse en cada Informe de auditoría, en la sección llamada “Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros”, en que el auditor “describirá la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros”. Por ejemplo, las cuentas anuales consolidadas “deberán ser firmadas por todos los administradores de la sociedad dominante, indicando expresamente la causa si faltase la firma de alguno de ellos” (Boned J.L. y Angla J.J., 2011, pág. 67).

También en Rumanía, el 10% de los directores financieros y de los usuarios creen que es responsabilidad del auditor realizar la contabilidad de la empresa auditada. En Rumanía la realización de esta actividad por los auditores financieros significa una “amenaza” que el Código Ético (CECAR, 2005) llama de “auto-control” o de “auto-examen” de la propia actividad.

En España, TRLAC en el art. 13.d prevé que “La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada” por los auditores representa una incompatibilidad.

Los reglamentos relacionados con la responsabilidad del auditor frente a la revisión por completo de la contabilidad de la empresa auditada no son conocidas por el público de Rumanía y España. El 23% de los directores financieros y de los usuarios de Rumanía no conocen los reglamentos legales y podemos decir lo mismo del 45% respectivamente el 47% de los directores financieros y usuarios de España.

La auditoría no supone la revisión por completo de la contabilidad de la empresa auditada, ya que “el auditor no tiene la responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocios, porque no todos los riesgos de este tipo generan riesgos de incorrecciones materiales de las cuentas anuales” (Mihăilescu I., 2006). En conformidad con NIA 700, art. 31.a. la auditoría implica “la aplicación de procedimientos destinados a obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros;” que “dependen del razonamiento del auditor”.

En conformidad con NIA 200, la evidencia de auditoría es la “información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.”. Según NIA 200 la suficiencia de la evidencia “es la medida cuantitativa de ésta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor, del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría”.

En conformidad con NIA 530, este modo de trabajo trata de la “utilización de un tipo de muestreo estadístico o no estadístico” por parte del auditor que va a “proporcionar una base razonable a partir de la cual” se determinarán conclusiones para toda la población.

En España la Norma Técnica sobre Importancia Relativa en el párrafo 1.2 establece que “el auditor no tiene la obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada. Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa, para determinar el alcance del trabajo a realizar”. El auditor tendrá que obtener “pruebas suficientes y adecuadas” para llegar a una “opinión razonable acerca de las situaciones financieras anuales”. La Norma Técnica sobre la ejecución de los trabajos, en el párrafo 2.5.6 añade que “el muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar los resultados”. En todo caso, la Norma Técnica española añade que se ha de dejar constancia en los documentos de trabajo, acerca de

“las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno”.

Otro ejemplo de desconocimiento de los reglamentos legales lo encontramos en Rumanía, donde el 15% de los usuarios no conocen que es responsabilidad del auditor verificar si las situaciones financieras expresan la imagen fiel de la situación económico-financiera, de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados.

En Rumanía se aplica NIA 700. En el artículo 12 dice que el auditor debe evaluar “si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable.”, y en el art. 14 señala que debe incluir “la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel.”.

NIA 200 prevé que el auditor financiero debe expresar mediante su opinión que “los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable”. Este marco de información financiera aplicable se refiere a las Normas de Información Financiera aceptadas, las Directivas Europeas transpuestas en las legislaciones nacionales y todas las leyes y reglamentos contables elaborados a nivel nacional.

Los principios contables son elementos conceptuales que guían al normalizador en la elaboración de las normas contables de cada país y proporcionan puntos de referencia para los auditores en sus trabajos de auditoría. La aplicación rigurosa de los principios contables asegura relevancia, fiabilidad, credibilidad y comparabilidad en el tiempo a las situaciones financieras.

TRLAC de España en el artículo 1.3 señala que la auditoría financiera consiste en verificar las situaciones financieras para “dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación”. Norma Técnica española sobre el Informe de auditoría del año 2010 también indica lo mismo.

En lo que concierne a la responsabilidad del auditor de detectar los fraudes y los errores en la empresa auditada se observa un desconocimiento grave de los reglamentos legales en ambos países. En Rumanía lo desconocen el 48% de los directores financieros y el 63% de los usuarios, y en España por el 48% de los directores financieros y el 65% de los usuarios.

La responsabilidad del auditor ante el fraude es uno de los más polémicos temas en la historia de la auditoría. La función del auditor frente al fraude no ha sido constante, sino que ha sufrido grandes modificaciones en tiempo y espacio. Hoy en día el papel del auditor no está enfocado en detectar los fraudes, aún cuando la índole de su trabajo suponga el descubrimiento de fraudes y errores. “En el nuevo contexto internacional, la misión del auditor estatutario se complica con cada día, pero no se debe perder de vista que la auditoría no es una panacea!... no es una garantía contra los fraudes, sino tan sólo una modesta “fuente de seguridad” (Domnişoru S. y otros, 2010, págs. 3-13).

Debemos tener en cuenta que la responsabilidad por la prevención y descubrimiento de los errores y de los fraudes incumbe a la dirección de la empresa, con la ayuda del sistema de control interno, y “el hecho de que anualmente se procede a la auditoría, puede ser un medio de descubrimiento, prevención o inhibición de los mismos” (Domnişoru S., 2011, pág. 191).

NIA 700 en el art. 26 dice que el auditor debe expresamente especificar en el Informe de auditoría, en la sección “Responsabilidad de la dirección por las situaciones financieras”, que la dirección de la empresa es responsable del “control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error”.

A continuación hablaremos sobre las expectativas que los tres grupos tienen acerca del trabajo del auditor financiero. Si nos referimos a las expectativas que tienen sobre la auditoría financiera los directores financieros y los usuarios de los dos países podemos decir que una parte de los mismos tienen esperanzas no realistas. Éstas son producto del desconocimiento de los reglamentos legales vigentes. Estas esperanzas no realistas llevan el nombre en la literatura de especialidad de *“unreasonable expectation gap”*.

Tabla 9.1. Resultados parciales del cuestionario concernientes al desconocimiento de los reglamentos legales en materia de auditoría financiera, en Rumanía y España

| Se espera que el trabajo del auditor aporte seguridad sobre: | RUMANÍA | | ESPAÑA | |
|--|------------------------|----------|------------------------|----------|
| | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| Que no existen fraudes y/o errores | 56% SI | 66% SI | 80% SI | 73% SI |
| Que la gestión de la empresa es adecuada | 48% SI | 43% SI | 52% SI | 49% SI |
| Que la situación financiera de la empresa es solvente | 43% SI | 38% SI | 90% SI | 51% SI |
| Que la empresa continuará funcionando | 44% SI | 41% SI | 74% SI | 53% SI |

Fuente: Procesamiento propio

En lo concerniente a la garantía del hecho que la gestión de la empresa es adecuada, en España tenemos una particularidad que en Rumania no existe. En el TRLAC art. 1.3 y en la Norma Técnica sobre el Informe de auditoría de 2010 en el apartado 3.2.6. por auditoría financiera también se entiende “la verificación de la concordancia del Informe de gestión” con las situaciones financieras. En la Norma Técnica sobre el Informe de auditoría del año 2010, en el apartado 3.5.6. se especifica que “El Informe de gestión no es parte integrante de las situaciones financieras anuales”. A pesar de ello, las empresas presentan “bien por exigencia legal o voluntariamente, junto a las cuentas anuales, el Informe de gestión”. Cuando las cuentas anuales van acompañadas por el Informe de gestión, el Informe de auditoría deberá incluir un apartado adicional destinado a describir el Informe de gestión.

En Rumanía aunque el auditor verifique el Informe de gestión, NIA no hace referencia especial acerca del mismo y no le dedica un apartado especial en el Informe de auditoría.

En lo concerniente a la garantía sobre el hecho de que la empresa estuviera en situación de solvencia, mencionamos que en el apartado con el título “Objetivo de la auditoría de cuentas anuales” de la Introducción a las Normas Técnicas de Carácter General de España se señala que el usuario no debe entender que la opinión del auditor ofrece “una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad, ni tampoco una declaración sobre la eficacia o eficiencia con que la dirección ha gestionado los asuntos de la misma”. El auditor puede “prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le pueden hacer dudar de la continuidad de la actividad de la entidad”, y si estas dudas se convierten en certezas “mencionar tal incertidumbre en su informe”.

Como se manifiesta en el NIA 200, apartado A1 “La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. Tal opinión es común para todas las auditorías de las situaciones financieras. La opinión del auditor expresada en el Informe de auditoría no asegura, por ejemplo, sobre la viabilidad en el futuro de la entidad ni tampoco sobre la eficacia o eficiencia con las cuales la dirección ha organizado las actividades de la entidad. Las NIA-s incluyen requisitos y consejos en relación con tales aspectos en la medida en que los mismos resulten relevantes para formarse una opinión concerniente a las situaciones financieras. Los auditores deberían efectuar procedimientos complementarios para ofrecer tales opiniones en el Informe de auditoría.

Las siguientes dos afirmaciones vienen a concluir las perspectivas que los tres grupos de Rumanía y España tienen sobre el papel de la auditoría financiera:

Tabla 9.2. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las afirmaciones relacionadas al papel de la auditoría financiera en Rumanía y España

| | RUMANÍA | | | ESPAÑA | | |
|---|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| | AUDI- TORES | DIR. FINANC. | USUA- RIOS | AUDI- TORES | DIR. FINAN C. | USUA- RIOS |
| Los usuarios de la información contable auditada esperan demasiado de los auditores. | 64% SI | 66% SI | 35% SI 36% NO | 56% SI | 57% SI | 29% SI 41% NO |
| Existe un sentimiento de insatisfacción entre los usuarios, sobre el propósito y objetivos que viene a cumplir la auditoría de cuentas. | 43% SI 29% NULO | 31% SI 44% NULO | 35% SI 40% NULO | 34% SI 39% NULO | 46% SI 32% NULO | 50% SI 35% NULO |

Fuente: Procesamiento propio

Aproximadamente el 50% de los usuarios y los directores financieros de España expresan el acuerdo de que existe por su parte un sentimiento de insatisfacción en lo concerniente al papel y los objetivos de la auditoría financiera. El nivel del acuerdo es moderado, los valores medios de las respuestas son de 2,55 respectivamente 2,56.

Los usuarios y los directores financieros de España y Rumanía expresan para esta afirmación un valor medio de respuestas nulo, alrededor del valor 3. Las opiniones están divididas. Gran parte de los directores y usuarios no se deciden, (el 46% y respectivamente el 50% en España, y el 31% y respectivamente el 35% en Rumania están de acuerdo con esa afirmación).

Los auditores son conscientes de que existe un sentimiento de insatisfacción por parte de los usuarios en lo concerniente al papel y objetivos de la auditoría financiera. Por eso el 56% de los auditores de España y el 64% de Rumanía están de acuerdo con la afirmación de que los usuarios esperan “demasiado” de ellos.

Los directores financieros de ambos países están de acuerdo que los usuarios esperan “demasiado” de los auditores, mientras que entre los usuarios las opiniones están divididas. Éstos expresan una opinión nula en relación con la afirmación de que ellos “los usuarios” esperan “demasiado” de los auditores financieros.

9.2. DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD DEL SERVICIO DE AUDITORÍA FINANCIERA

El contenido de la auditoría ha venido perfilándose lentamente confirmando el hecho de que representa una necesidad social. Los Informes de auditoría están destinados a garantizar la transparencia de las cuentas anuales ante los usuarios de los mismos.

La primera afirmación de esta parte quiere aclarar “quién” necesita las informaciones financieras auditadas, quiénes son los *stakeholders* de las informaciones financieras auditadas. El cuestionario se refiere a: accionistas, clientes, entidades financieras, compañías de seguros, proveedores, la Administración Pública, los analistas financieros y los empleados de las empresas auditadas.

Cañibano L. (2002) enumera cuáles son las categorías de usuarios de informaciones financieras auditadas: directores y administradores de las empresas, accionistas y propietarios, inversores, unidades de crédito, autoridades fiscales, analistas financieros, deudores, acreedores y usuarios en general, empleados de la empresa auditada, gobiernos y el público en general.

Aunque desde el punto de vista del Test Kruskal Wallis existen diferencias significativas entre los tres grupos participantes en el estudio, tanto en Rumanía como en España, no se ha notado una fuerte polarización de las respuestas concernientes a este tema.

Sin embargo, las categorías de usuarios más reconocidas en Rumanía, en conformidad con las respuestas al cuestionario son:

Tabla 9.3. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las categorías de usuarios más reconocidas en Rumanía

| | RUMANÍA | | |
|-----------------------|-----------|------------------------|----------|
| | AUDITORES | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| ACCIONISTAS | 82% SI | 75% SI | 73% SI |
| ENTIDADES FINANCIERAS | 73% SI | 56% SI | 57% SI |
| ANALISTAS FINANCIEROS | 63% SI | 58% SI | 48% SI |

Fuente: Procesamiento propio

y las categorías menos reconocidas como usuarios de las informaciones financieras auditadas en Rumania son:

Tabla 9.4. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las categorías de usuarios menos reconocidas en Rumanía

| | RUMANÍA | | |
|-------------|------------------|-------------------------------|-----------------|
| | AUDITORES | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| PROVEEDORES | 45% NU | 37% NU | 45% NU |
| EMPLEADOS | 73% NU | 56% NU | 57% NU |

Fuente: Procesamiento propio

Las categorías de usuarios más reconocidas en España, en conformidad con las respuestas al cuestionario son:

Tabla 9.5. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las categorías de usuarios más reconocidas en España

| | ESPAÑA | | |
|-----------------------|------------------|-------------------------------|-----------------|
| | AUDITORES | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| ANALISTAS FINANCIEROS | 59% SI | 99% SI | 82% SI |
| ACCIONISTAS | 57% SI | 89% SI | 80% SI |
| ENTIDADES FINANCIERAS | 55% SI | 97% SI | 74% SI |

Fuente: Procesamiento propio

y las categorías menos reconocidas como usuarios de las informaciones financieras auditadas en España son:

Tabla 9.6. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las categorías de usuarios menos reconocidas en España

| | ESPAÑA | | |
|-----------|------------------|-------------------------------|-----------------|
| | AUDITORES | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| CLIENTES | 45% NO | 49% NO | 59% NO |
| EMPLEADOS | 47% NO | 54% NO | 63% NO |

Fuente: Procesamiento propio

La centralización de las respuestas de los tres grupos participantes en el cumplimiento del cuestionario, en los dos países, demuestran un orden diferente de preferencias:

Tabla 9.7. El Ranking de los usuarios en Rumanía y España en función de las percepciones de los tres grupos cuestionados

| RUMANÍA | | ESPAÑA | |
|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| ACCIONISTAS | <i>Proprietarios</i> | ANALISTAS FINANCIEROS | <i>Opinion Pública</i> |
| ENTIDADES FINANCIERAS | <i>Creditores</i> | ACCIONISTAS | <i>Proprietarios</i> |
| ANALISTAS FINANCIEROS | <i>Opinión Pública</i> | ENTIDADES FINANCIERAS | <i>Creditores</i> |
| ADMINISTRACIÓN PÚBLICA | <i>El Estado</i> | PROVEEDORES | <i>Creditores</i> |
| COMPANIAS DE SEGUROS | <i>Usuarios</i> | COMPANIAS DE SEGURO | <i>Usuarios</i> |
| CLIENTES | <i>Usuarios</i> | ADMINISTRACIÓN PÚBLICA | <i>El Estado</i> |
| PROVEEDORES | <i>Creditores</i> | CLIENTES | <i>Usuarios</i> |
| EMPLEADOS | <i>Usuarios</i> | EMPLEADOS | <i>Usuarios</i> |

Fuente: Procesamiento propio

Al analizar la tabla 9.7. podemos observar algunas particularidades de cada país, en cuanto a las categorías reconocidas como usuarios de las informaciones financieras auditadas:

- En España, el primer beneficiario de las informaciones financieras auditadas es la opinión pública, representada por los analistas financieros. En Rumanía la opinión pública ocupa sólo el tercer lugar. Esto debe interpretarse como que existe una gran madurez de la sociedad española frente a la sociedad rumana. La auditoría es una profesión nueva en Rumanía, por eso, se necesita tiempo para que esté asimilada por todas las categorías de usuarios.
- En Rumanía los primeros beneficiarios de las informaciones financieras auditadas son considerados los propietarios de la empresa, los accionistas de la misma.
- Otra peculiaridad sería la posición de la administración pública, o sea del Estado, en la clasificación. En Rumanía la administración pública ocupa el cuarto lugar, después de los propietarios de la empresa, acreedores y la opinión pública, y en España la administración pública (el Estado) ocupa sólo el sexto lugar, después de la opinión pública, los propietarios y diferentes categorías de acreedores y usuarios. ¿Significaría esto una menor implicación del Estado español en el sector privado que en Rumanía?
- Existe una gran diferencia entre la posición de los Proveedores en los dos países. En España, los Proveedores ocupan el cuarto lugar, mientras que en Rumania éstos ocupan tan sólo el séptimo lugar.
- Notamos una similitud: el hecho de que los empleados de la empresa ocupan el último lugar en ambos países.

El siguiente grupo de afirmaciones del cuestionario se refiere a las perspectivas que tienen los tres grupos acerca de temas relacionados con la importancia y utilidad de la auditoría financiera. Tras el análisis efectuado con ayuda del Test Kruskal Wallis, se ha obtenido una cierta polarización entre los tres grupos en el interior de cada país.

La situación en Rumanía se presenta tal como sigue:

Tabla 9.8. Resultados parciales del cuestionario concernientes a la importancia y utilidad de la auditoría financiera en Rumanía

| | RUMANÍA | | |
|---|------------------|------------------------|------------------|
| | AUDITORES | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| Las cuentas anuales muestran la imagen fiel de las empresas | 55% SI | 90% SI | 56% SI |
| La auditoría aporta „valor añadido” a la sociedad auditada | 83% SI | 42% SI | 65% SI |
| El coste de la auditoría está justificado | 77% SI | 29% SI | 54% SI |
| La auditoría se realiza exclusivamente por ser una obligación legal | 43% SI 34% NO | 46% SI 26% NO | 41% SI 44% NO |

Fuente: Procesamiento propio

En lo que concierne a la afirmación de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la empresa, observamos que los directores financieros expresan su acuerdo total con esta afirmación, mientras que los auditores y los usuarios expresan un acuerdo moderado.

En Rumanía se produce una fuerte polémica de las respuestas en el caso de la afirmación de que la auditoría financiera trae valor añadido a la empresa auditada. El 83% de los auditores y el 65% de los usuarios están de acuerdo con ella, mientras que en el caso de los directores financieros sólo un 42% expresan su acuerdo. De aquí parte la respuesta para la siguiente afirmación, en la que el 77% de los auditores y el 54% de los usuarios creen que el coste de la auditoría financiera es justificado, mientras que en el caso de los directores financieros sólo el 29% está de acuerdo con esa afirmación.

La situación en España se presenta de la siguiente manera:

Tabla 9.9. Resultados parciales del cuestionario concernientes a la importancia y utilidad de la auditoría financiera en España

| | ESPAÑA | | |
|---|------------------|-----------------------------|----------|
| | AUDITORES | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| Las cuentas anuales muestran la imagen fiel de las empresas | 44% SI | 82% SI | 31% SI |
| La auditoría aporta "valor añadido" a la sociedad auditada | 77% SI | 49% SI | 80% SI |
| El coste de la auditoría está justificado | 72% SI | 8% SI 36% NULO 46% NO | 50% SI |
| La auditoría se realiza exclusivamente por ser una obligación legal | 26% SI 44% NO | 13% SI 72% NULO | 53% SI |

Fuente: Procesamiento propio

También en España la afirmación de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la empresa genera por parte de los directores financieros un acuerdo total, mientras que los auditores y los usuarios expresan un acuerdo moderado.

La afirmación de que la auditoría financiera aporta un valor añadido a la empresa auditada ha llevado a expresar opiniones polémicas en España. El 77% de los auditores y el 80% de los usuarios están de acuerdo con ella, mientras que los directores financieros están de acuerdo sólo en un 49%. En tales condiciones, solo el 8% de los directores financieros están de acuerdo con el hecho de que el coste de la auditoría financiera esta justificado.

Si continuamos el análisis sobre el mismo tema desde la perspectiva del Test Mann Withney y comparamos las opiniones de los usuarios de Rumanía y España, observamos que los usuarios de España tienen menos confianza en las cuentas anuales de la empresa que los de Rumanía. Por eso, también el acuerdo de los usuarios en lo que concierne al hecho de que la auditoría financiera aporta "valor añadido" a la empresa auditada es más fuerte en España que en Rumanía.

Tabla 9.10. Resultados parciales del cuestionario concernientes a la importancia y utilidad de la auditoría financiera en Rumanía y España

| | RUMANÍA USUARIOS | ESPAÑA USUARIOS |
|---|---------------------|--------------------|
| Las cuentas anuales muestran la imagen fiel de las empresas | 56% SI | 31% SI 37% NO |
| La auditoría aporta "valor añadido" a la sociedad auditada | 65% SI 29% NULO | 80% SI |

Fuente: Procesamiento propio

Similitudes que se desprenden del análisis de los resultados con el Test Mann Withney sobre el mismo tema:

Los directores financieros:

- Manifiestan un porcentaje muy alto de confianza en las cuentas anuales de la empresa: el 90% en Rumanía y el 82% en España.
- Sólo el 42% en Rumanía y 49% en España creen que la auditoría financiera aporta “valor añadido” a la empresa auditada.
- Sólo el 47% en Rumanía y el 46% en España creen que el coste de la auditoría financiera esta justificado.

Los auditores financieros:

- El porcentaje de los auditores que creen en las cuentas anuales de las empresas es en Rumanía de 55% y en España de 44%.
- Creen que la auditoría financiera aporta valor añadido a la empresa auditada – el 83% de Rumanía y el 77% de España.
- el 77% auditores de Rumanía y el 72% de España creen que el coste de la auditoría esta justificado.

Si nos referimos a la afirmación “El coste de la auditoría financiera esta justificado” en Rumanía la O.U. 90/2008 en el artículo 27 prevé que los honorarios han de estar “adecuados a la actividad que se efectuará”.

En España TRLAC en el artículo 21 señala que “los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el período en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada”.

El Código Ético Nacional de los Profesionales Contables de Rumanía, en el apartado 200.8 habla de la amenaza de “intimidación”. Uno de los ejemplos de situaciones de esta índole es el caso de una empresa de auditoría “sobre la cual se ejerce presión con vistas a disminuir inadecuadamente la cantidad de trabajo ejecutado para reducir los honorarios”.

Asimismo, el nivel del honorario puede representar una amenaza a la competencia profesional y a la prudencia. El Código Ético Nacional de los Profesionales Contables de Rumanía en el

apartado 240.1 prevé la situación en la cual “un honorario más bajo” puede llevar a la imposibilidad de realizar la misión “en conformidad con las normas técnicas y profesionales de aplicación”.

A continuación, nos referiremos a las perspectivas y expectativas que los tres grupos tienen en lo concerniente a la extensión de las atribuciones del auditor, de modo que le permitan pronunciarse en el Informe de auditoría acerca de:

- la eficacia del modo de gestión;
- la evolución futura de la empresa;
- la rentabilidad de la empresa;
- la solvencia de la empresa.

Se puede decir que una de las funciones principales de los auditores, si no la más importante, es la función de interés público, o la función social. Por tanto, “el auditor sirve a la sociedad”, como afirmaba en un discurso en Londres, el día 31 de Mayo de 2007, el señor Fermín de Valle, presidente de IFAC, mejorando la eficiencia del mercado y de la sociedad en general. La auditoría ha de ser “útil” para la sociedad.

Las afirmaciones que se refieren a la ampliación de las responsabilidades del auditor aportan nuevas particularidades que vale la pena ser comentadas:

Tabla 9.11.
Resultados parciales sobre las expectativas de los tres grupos cuestionados,
concernientes a la ampliación de las responsabilidades de los auditores

| Ampliaría el trabajo del auditor de manera que le permitiera pronunciarse en el Informe de auditoría sobre: | RUMANÍA | | | ESPAÑA | | |
|--|-------------------|---------------------|------------------|-------------------|---------------------|------------------|
| | AUDI-TORES | DIR. FINANC. | USUA-RIOS | AUDI-TORES | DIR. FINANC. | USUA-RIOS |
| La eficacia de la gestión empresarial | 38% NO | 23% SI | 49% SI | 46% NO | 35% SI | 56% SI |
| Evolución futura de la sociedad | 34% NO | 35% SI | 47% SI | 47% NO | 50% SI | 68% SI |
| La rentabilidad de la empresa | 23% NO | 23% SI | 39% SI | 39% NO | 25% SI | 42% SI |
| La solvencia de la empresa | 31% NO | 29% SI | 41% SI | 40% NO | 59% SI | 64% SI |

Fuente: Procesamiento propio

Tras el análisis de los datos con el Test Kruskal Wallis aparecieron diferencias significativas entre los tres grupos tanto en España como en Rumanía. En general, la posición de los auditores es de rechazar nuevas responsabilidades, mientras que los dos restantes grupos

expresan sus expectativas concernientes a las informaciones que ellos quisieran encontrar en el Informe de auditoría.

La posición de los tres grupos españoles es más radical que la de los grupos de Rumanía, que expresan sus expectativas de una manera moderada.

El porcentaje de usuarios y de los directores financieros españoles que desean la ampliación de las atribuciones de los auditores es mayor en España que en Rumanía. Asimismo, también el porcentaje de los auditores financieros de España que no aceptan la ampliación de sus atribuciones es mayor en España que en Rumania. Como se puede observar en la tabla, la polarización es mayor en España que en Rumanía.

En ambos países, como era de esperar, el grupo de los usuarios es el que solicita en un porcentaje mayor la ampliación de las atribuciones de los auditores financieros. No deben olvidarse los reglamentos legales en este sentido.

En lo concerniente a la solvencia, rentabilidad y eficiencia de gestión NIA 200 en el apartado A1 señala “La opinión del auditor, por lo tanto, no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia o eficacia con la que la dirección ha gestionado la actividad de la entidad.”.

Por eso, NIA 570 en el artículo 7 dice que “El auditor no puede predecir dichos, hechos o condiciones futuras”. El auditor puede en base a las evidencias obtenidas, extraer conclusiones, si por ejemplo “ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento”.

Además, la misma NIA 570 en el art. 5 dice que “Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon”.

Las últimas cuatro afirmaciones de esta parte del cuestionario integran preguntas generales relacionadas a la utilidad de la auditoría financiera.

Tabla 9.12. Resultados parciales sobre las perspectivas y expectativas de los tres grupos cuestionados, en lo concerniente a la utilidad de la auditoría financiera

| | RUMANÍA | | | ESPAÑA | | |
|--|--------------------|--------------|-------------------|------------------|--------------------|------------------|
| | AUDI-TORES | DIR. FINANC. | USUA-RIOS | AUDI-TORES | DIR. FINANC. | USUA-RIOS |
| La auditoría ofrece una buena protección contra el fraude. | 58% SI | 44% SI | 52% SI | 42% SI 39% NO | 31% SI 43% NO | 35% SI 36% NO |
| Una auditoría tiene muy pocos beneficios para una empresa . | 67% NO | 44% SI | 68% NO | 55% NO | 42% SI | 55% NO |
| La auditoría suele necesitar mucho tiempo para realizarse. | 33% SI 39% NULO | 60% SI | 38% SI 43%NULO | 65% SI | 29% SI 37% NULO | 43% SI |
| Se tendría que subir el nivel de los límites legales establecidos para que las empresas tengan la obligación de auditar sus cuentas anuales. | 55% NO | 79% SI | 43% SI 41% NO | 60% NO | 59% NO | 48% NO |

Fuente: Procesamiento propio

Las conclusiones que pueden desprenderse de este cuadro son las siguientes:

En lo concerniente a la afirmación “La auditoría financiera ofrece una buena protección contra el fraude” podemos decir que los escándalos financieros de los años ‘80 y ‘90, de diferentes sectores económicos y de diferentes países, tuvieron un fuerte eco y llevaron a un serio cuestionamiento del papel del auditor.

La respuesta a esta pregunta no es tan simple y por eso se observa a nivel internacional un distanciamiento cada vez mayor entre la posición del auditor y la de los usuarios. Por eso, hemos decidido incluir esta pregunta en nuestro cuestionario.

Si observamos los valores de la tabla podemos afirmar que en Rumanía existe una opinión más positiva, más optimista con respecto al hecho de que la auditoría financiera ofrece una buena protección contra el fraude.

Como similitud, en los dos países podemos afirmar que el grupo de los auditores y de los usuarios expresaron un nivel más alto de conformidad que los directores financieros, respecto al mismo tema.

Con respecto a la afirmación “La auditoría financiera ofrece una buena protección contra el fraude”, O.U.G. 75/1999 art. 2.d. prevé que la auditoría interna tiene entre sus objetivos “la

protección de los elementos patrimoniales y la identificación de métodos de prevención de los fraudes y pérdidas de toda clase”.

En España, en el apartado “Objetivo de la auditoría de Cuentas Anuales” de la “Introducción a las Normas Técnicas de auditoría” se señala que el descubrimiento de los fraudes y errores no es uno de los objetivos de la auditoría financiera. Sin embargo, cuando los auditores planifican su trabajo deben tener en cuenta aquellos “errores y irregularidades producidos, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales”. Los procedimientos de auditoría deben planificarse de tal manera, que se alcance el objetivo declarado de la misión de auditoría, no obligatoriamente para detectar fallos y fraudes de toda clase y valor que pudieron producirse.

Una de las funciones más importantes del control interno es de “aportar seguridad de que los fraudes y fallos se pueden descubrir en tiempo útil, asegurando así la integridad de los registros contables”.

La evaluación del sistema de control interno de la empresa auditada “constituye un requisito mínimo de trabajo y representa la base para la actividad de planificación de la auditoría”. Esta actividad de evaluación del sistema de control interno “proporciona al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos al control interno se aplican tal como han sido planificados”.

El auditor cuando planea los procedimientos analíticos toma en consideración los siguientes criterios:

- qué clases de errores, fraudes o irregularidades pueden producirse
- determinar los procedimientos de control interno que los puedan prevenir o detectar
- determinar si estos procedimientos son funcionales dentro de la empresa
- evaluar si los procedimientos de control interno existentes y funcionales cubren toda la gama de fraudes y errores que se pueden producir.

Por tanto se puede extraer la conclusión de que la auditoría financiera aunque no busca directamente fraudes y errores, ofrece una buena protección contra los mismos.

A continuación nos referiremos a la siguiente afirmación: la realización de un trabajo de auditoría financiera tiene muy pocos beneficios para una empresa. Los directores financieros ocasionaron un importante número de diferencias en este sentido. El 44% de los directores

financieros de Rumanía consideran que la auditoría financiera aporta pocos beneficios para una empresa, y el 60% de ellos consideran que la auditoría financiera requiere mucho tiempo, por tanto tiene costes altos, por eso el 79% de los directores financieros piensan que deberían elevarse los límites legales de auditoría.

La postura de los directores financieros de España es más moderada. Sólo el 42% de ellos piensan que la auditoría financiera aporta pocos beneficios para una empresa, sólo 29% considera que requiere mucho tiempo y el 59% de los directores financieros de España no consideran que deberían elevarse los límites legales de auditoría.

En la oposición se encuentran los auditores y usuarios de Rumanía y España que no están de acuerdo con la afirmación de que la auditoría financiera tiene pocos beneficios para la empresa.

En lo que concierne a la afirmación “Debería elevarse el nivel de los límites legales establecidos para que las empresas tengan la obligación de auditar sus cuentas anuales”, los directores financieros de Rumanía expresan un nivel elevado de acuerdo con esta afirmación, mientras que los de España expresan una opinión nula hacia desacuerdo. Concretamente, el 79% de los directores financieros de Rumania desean la elevación de los límites obligatorios de auditoría, mientras que en España tan solo el 18% desean lo mismo, y el 59% expresan claramente su desacuerdo en lo relativo a la elevación de los límites obligatorios de auditoría.

En Rumanía y en España tienen la obligación de auditar sus cuentas anuales las sociedades que cumplen con dos de las siguientes tres condiciones:

*Tabla 9.13. Criterios de tamaño en Rumanía y España
para que las empresas estén obligadas a auditar sus cuentas anuales*

| | RUMANÍA | | ESPAÑA | |
|-------------------|-------------------------------|------------------------------|-------------------------------|------------------------------|
| | Cuentas anuales simplificadas | Cuentas anuales consolidadas | Cuentas anuales simplificadas | Cuentas anuales consolidadas |
| Total activos | 3.650 | 17.520 | 2.850 | 11.400 |
| Cifra de negocios | 7.300 | 35.040 | 5.700 | 22.800 |
| Numero empleados | 50 | 250 | 50 | 250 |

Fuente: Procesamiento propio

*Las cifras van expresadas en miles de euros

**El valor del euro para Rumanía se determina en función del curso de cambio de divisas notificado por BNR, válido para el último día del ejercicio financiero

La posibilidad de elevar los límites legales de auditoría para las empresas llevaría a una disminución del mercado de auditoría en cada uno de los dos países. En Rumanía los ingresos

de las personas físicas son menores que en España, por eso también la cifra de negocios para un número muy grande de empresas es más baja. Esto hace que las mismas no lleguen tan fácilmente a los límites obligatorios de auditoría. Con todo esto, tal como se puede ver en la tabla, en Rumanía los límites obligatorios de auditoría están mucho más elevados que en España, por tanto, se auditan un número más reducido de empresas.

Las respuestas al cuestionario demuestran que en España las tres categorías interesadas en el trabajo del auditor han manifestado su desacuerdo en lo concerniente a la elevación de los límites obligatorios de auditoría, aspecto que demuestra la madurez del mercado de auditoría de España. Las empresas auditadas de Rumanía desean la elevación de los límites legales para dejar de ser obligadas a auditar sus cuentas anuales, mientras que las empresas auditadas españolas entienden la importancia de un trabajo de auditoría y se sienten respaldadas a la hora de estar en posesión de un Informe de auditoría.

El tema de la elevación de los límites legales de auditoría ha ocasionado una de las mayores diferencias de perspectivas entre los tres grupos de Rumanía, pero sobre todo entre los directores financieros de Rumanía y España.

Tabla 9.14. Resultados parciales comparativos, concernientes a las perspectivas de los directores financieros de Rumanía y España sobre los límites obligatorios de auditoría

| | DIRECTORES FINANCIEROS | |
|--|-------------------------------|---------------|
| | RUMANÍA | ESPAÑA |
| Se tendría que subir el nivel de los límites legales establecidos para que las empresas tengan la obligación de auditar sus cuentas anuales. | 79% SI | 59% NO |

Fuente: Procesamiento propio

En lo que concierne a los usuarios de España, el 48% de ellos han expresado su desacuerdo con esta afirmación, y en Rumanía el 41%. Asimismo, los auditores financieros de los dos países han expresado su desacuerdo con esta afirmación – el 60% de los auditores españoles y el 55% de los auditores rumanos. Por tanto, observamos un fuerte desacuerdo con la elevación de los límites obligatorios de auditoría tanto en España como en Rumanía.

9.3. ANÁLISIS DE LAS PERSPECTIVAS ACERCA DE LA INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES FINANCIEROS

TRLAC en el art. 12 prevé que “Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas”.

El Reglamento TRLAC en el artículo 43.2. define la independencia como “la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría”.

O.U.G. 75/1999 de Rumanía, en el art. 4 prevé que “los auditores financieros en el ejercicio independiente de la profesión, deben estar libres y percibidos como tal, libres de cualquier coacción que pudiera afectar los principios de independencia, objetividad e integridad profesional”.

En el siguiente cuadro aparecen algunas afirmaciones relacionadas con la independencia del auditor y con las percepciones que los auditores financieros, los directores financieros y los usuarios de Rumanía tienen en relación a las mismas.

Tabla 9.15. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las perspectivas de los tres grupos de Rumanía, sobre la independencia de los auditores

| | RUMANÍA | | |
|--|------------------------------|------------------------|------------------|
| | AUDITORES | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| Los auditores están demasiado interesados en contentar a la dirección | 56% NO | 66% NO | 42% SI 39% NO |
| Una empresa de auditoría debería prohibir a sus miembros poseer acciones de las empresas de sus clientes. | 47% SI 18% NO | 64% NO | 59% SI 32% NO |
| Los auditores deben ganar como máximo, de un único cliente, el 15% de sus ingresos totales. | 27% SI 40% NO | 67% NO | 41% SI 48% NO |
| Es necesario que los auditores sean nombrados y honorarios fijados por un cuerpo independiente de la empresa del cliente | 24% SI 56% NO | 61% NO | 39% SI 31% NO |
| Es importante fijar un periodo máximo de ejercicio para la misma empresa de auditoría | 39% SI 37% NULO 24% NO | 56% NO | 49% SI 24% NO |

Fuente: Procesamiento propio

Si analizamos los resultados desde la perspectiva del Test Kruskal Wallis se observa cierta polarización de los resultados en función de los intereses de cada grupo. Como se puede

observar, los directores financieros de Rumanía se declaran en desacuerdo con todas estas afirmaciones en porcentajes altos. Para ellos, éstas no representan amenazas hacia a la independencia.

Los dos grupos restantes están situados a una diferencia significativa de perspectivas frente al grupo de los directores financieros. Nos llama la atención que el 50% de los usuarios están de acuerdo con que todas estas afirmaciones representan amenazas a la independencia del auditor.

Los auditores se encuentran en una postura mediana, lo cual significa que en sus juicios están influidos por el interés personal, pero también por el contexto económico actual que ha influido en su imagen.

En España, la situación de las respuestas se presenta de la siguiente manera:

Tabla 9.16. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las perspectivas de los tres grupos de España, sobre la independencia de los auditores

| | ESPAÑA | | |
|--|------------------|------------------------|------------------|
| | AUDITORES | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| Los auditores están demasiado interesados en contentar a la dirección | 60% NO | 63% NO | 43% SI 31% NO |
| Una empresa de auditoría debería prohibir a sus miembros poseer acciones de las empresas de sus clientes. | 66% SI | 57% NO | 79% SI |
| Los auditores deben ganar como máximo, de un único cliente, el 15% de sus ingresos totales. | 51% SI 43% NO | 64% NULO | 47% SI |
| Es necesario que los auditores sean nombrados y honorarios fijados por un cuerpo independiente de la empresa del cliente | 64% NO | 45% NO | 56% SI |
| Es importante fijar un periodo máximo de ejercicio para la misma empresa de auditoría | 45% SI | 45% NO | 77% SI |

Fuente: Procesamiento propio

Si analizamos las respuestas para la afirmación “La empresa de auditoría debería prohibir a sus empleados la posesión de acciones en las empresas de los clientes” observamos que los auditores y usuarios de España tienen una opinión más contundente que sus homólogos de Rumanía.

Tabla 9.17. Resultados parciales comparativos concernientes a las perspectivas de los auditores y los usuarios de Rumanía y España sobre la posesión de acciones por parte de los auditores en las empresas auditadas

| Las empresas de auditoría deberían prohibir a sus miembros poseer acciones de las empresas de sus clientes. | RUMANIA | ESPAÑA |
|--|----------------|---------------|
| AUDITORES | 47% SI | 66% SI |
| USUARIOS | 59% SI | 79% SI |

Fuente: Procesamiento propio

El Reglamento de organización y funcionamiento de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía, Cap. V, en el artículo 61 especifica las siguientes condiciones de incompatibilidad entre los miembros de una misión de auditoría y la empresa auditada: “que no se impliquen directamente o indirectamente en el desarrollo de la actividad financiera del cliente, al no tener derecho a detentar acciones o participaciones, a formalizar contratos de préstamo o a avalar préstamos...”

En España, TRLAC en el art. 13 prevé que “Tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada” representa una incompatibilidad que afecta a la independencia del auditor. El Reglamento TRLAC en el art. 46.2. define claramente el término de “interés financiero directo” y se refiere concretamente a: “la tenencia o el compromiso de tenencia de valores emitidos por la entidad auditada, la aceptación de derechos de participación en los beneficios o resultados de la entidad auditada, así como la titularidad de instrumentos financieros derivados e intereses económicos de cualquier naturaleza”.

Si nos referimos a la afirmación conforme a la cual es necesario que los auditores estén designados y que los honorarios estén fijados por un organismo independiente de la empresa cliente podemos ejemplificar que la Directiva 2006/43/CE en el Cap. IX, art. 37 y 38 estipula que el auditor legal o la empresa de auditoría “serán designados por la junta general de accionistas o miembros de la entidad auditada”. Muchos usuarios piensan que de este modo es amenazada la independencia del auditor financiero y que el nombramiento de los mismos y la fijación de los honorarios deberían hacerse por un organismo independiente.

Los usuarios españoles han demostrado un fuerte acuerdo con el 56% de respuestas afirmativas, pero los directores financieros han demostrado su desacuerdo con un 45% respuestas negativas.

En lo concerniente a la fijación de un período máximo de ejercicio para la misma empresa, por razones de independencia, la Directiva 43/2006/CE en el art. 42 (2) recomienda que los auditores legales de las instituciones de interés público hagan rotación cada 7 años como máximo desde la fecha de nombramiento y que pueden volver tras un período de 2 años como mínimo.

En Rumanía en la Ordenanza de Urgencia nº 90 de 2008, art. 48(2), se siguen al pie de la letra los reglamentos de la Directiva de modo que: “El socio (los socios) – clave responsable(s) con la realización de la auditoría legal se rota (rotan) obligatoriamente, dentro de su trabajo de auditoría, en un plazo de máximo 7 años desde la fecha de nombramiento y se le(s) permite volver a participar en la auditoría de la entidad, al cabo de un período de por lo menos 2 años”.

En España, TRLAC en el art. 19.1 establece que “Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar”. A continuación, el art. 19.2. añade que “Tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente”.

En este sentido, los usuarios españoles han demostrado un fuerte acuerdo con el 77% de respuestas afirmativas.

En cuanto a la prestación por los auditores financieros de otro tipo de servicios a las empresas que no auditan, la Ley 26/2010 de Rumanía establece en el art. 1.2. “otras actividades” que los auditores financieros pueden desarrollar fuera de los servicios de auditoría financiera, siempre “con la observancia de los reglamentos específicos de cada una de las respectivas actividades y del principio de la independencia”. Las actividades que pueden desarrollar son: auditoría interna, management financiero-contable, consulta financiero-contable, preparación profesional de especialidad en este sector, evaluación, reorganización jurídica, liquidación o consulta fiscal.

A continuación nos referiremos a la prestación de “otros servicios” por los auditores financieros, a las empresas que auditan. Los ejemplos concretos de “otros servicios” que fueron utilizados en el cuestionario son: implantación de sistemas informáticos, consulta fiscal, consulta legal, auditoría medioambiental, servicios de evaluación, implantación de sistemas de calidad, servicios de contabilidad, reclutamiento de personal, consulta de auditoría interna y auditoría de prevención de los riesgos laborales.

Según los resultados del Test Kruskal Wallis observamos que existe polarización entre las opiniones de los directores financieros y de los usuarios de Rumanía, en lo concerniente a la prestación de “otros servicios”.

Tabla 9.18. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las perspectivas de los directores financieros y los usuarios de Rumanía sobre la prestación de “otros servicios”

| ¿Está de acuerdo en que los auditores puedan prestar los siguientes servicios aparte de la auditoría de cuentas a las empresas que auditan? | RUMANÍA | |
|---|------------------------|----------|
| | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| - implantación de sistemas informáticos | 28% SI | 66% NO |
| - asesoría fiscal | 41% SI | 79% NO |
| - asesoría legal | 41% SI | 57% NO |
| - auditoría medioambiental | 41% SI | 53% NO |
| - servicios de tasaciones y peritajes | 34% SI | 55% NO |
| - implantación de sistemas de calidad | 40% SI | 57% NO |
| - servicios de contabilidad | 52% NO | 71% NO |
| - selección de personal | 31% SI | 57% NO |
| - asesoramiento de auditoría interna | 50% SI | 47% NO |
| - auditoría de prevención de riesgos laborales | 49% SI | 45% NO |

Fuente: Procesamiento propio

Como característica común, se puede observar en el cuadro que los directores financieros de Rumanía están de acuerdo con la prestación de “otros servicios” por los auditores financieros a las empresas que auditan, fuera de los servicios de contabilidad, y los usuarios de Rumanía no están de acuerdo con la prestación de servicios adicionales, ya que consideran que esto afecta a la independencia de los auditores.

En España la situación es diferente:

Tabla 9.19. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las perspectivas de los directores financieros y los usuarios de España sobre la prestación de “otros servicios”

| ¿Está de acuerdo en que los auditores puedan prestar los siguientes servicios aparte de la auditoría de cuentas a las empresas que auditan? | ESPAÑA | |
|---|------------------------|----------|
| | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| - implantación de sistemas informáticos | 49% NO | 52% NO |
| - asesoría fiscal | 62% SI | 49% NO |
| - asesoría legal | 63% SI | 48% NO |
| - auditoría medioambiental | 62% SI | 44% NO |
| - servicios de tasaciones y peritajes | 49% SI | 62% NO |
| - implantación de sistemas de calidad | 61% SI | 49% NO |
| - servicios de contabilidad | 50% NO | 62% NO |
| - selección de personal | 56% NO | 38% NO |
| - asesoramiento de auditoría interna | 48% NO | 42% NO |
| - auditoría de prevención de riesgos laborales | 63% SI | 39% NO |

Fuente: Procesamiento propio

Los directores financieros españoles aceptan sólo una parte de los servicios adicionales presentados en el cuestionario. Han expresado su conformidad con los siguientes servicios: asesoría fiscal, asesoría legal, auditoría medio ambiental, implantación de sistemas de calidad y auditoría de prevención de los riesgos laborales. Gran parte de ellos han expresado su desacuerdo con la prestación por los auditores financieros a las empresas que auditan de los siguientes tipos de servicios: implantación de sistemas informáticos, servicios de evaluación, contabilidad, selección de personal y asesoramiento de auditoría interna.

Los usuarios españoles en general no aceptan para los auditores financieros la prestación de “otros servicios” a las empresas que auditan. La diferencia entre los usuarios españoles y los directores financieros españoles no es tan grande como en Rumanía.

Si comparamos los porcentajes mayoritarios de las respuestas de los usuarios de Rumanía y España observamos que en todos los casos la posición de los usuarios rumanos es más crítica, más radical frente a la prestación de “otros servicios” por los auditores financieros, que los usuarios españoles.

A continuación vamos a comparar las opiniones mayoritarias de los auditores de España y Rumanía en cuanto a la prestación de “otros servicios”, en base de los resultados obtenidos con ayuda del Test Mann Withney.

Tabla 9.20. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las perspectivas de los auditores de Rumanía y España sobre la prestación de “otros servicios”

| ¿Está de acuerdo en que los auditores puedan prestar los siguientes servicios aparte de la auditoría de cuentas a las empresas que auditan? | AUDITORES | |
|---|------------------|------------------|
| | RUMANÍA | ESPAÑA |
| - implantación de sistemas informáticos | 49% NO | 37% NO |
| - asesoría fiscal | 51% NO | 61% SI |
| - asesoría legal | 47% NO | 44% SI |
| - auditoría medioambiental | 47% SI | 37% SI |
| - servicios de tasaciones y peritajes | 45% NO | 44% SI |
| - implantación de sistemas de calidad | 43% NO | 42% SI |
| - servicios de contabilidad | 75% NO | 53% NO |
| - selección de personal | 53% NO | 45% NO |
| - asesoramiento de auditoría interna | 53% NO | 48% NO |
| - auditoría de prevención de riesgos laborales | 41% SI 35% NO | 34% SI 47% NO |

Fuente: Procesamiento propio

Los auditores financieros de Rumanía expresan una posición más radical frente a los servicios adicionales que sus homólogos españoles. Como se puede observar en el cuadro, en todos los casos las opiniones de los auditores rumanos son más negativas que las de los españoles. Las diferencias más significativas entre los auditores de los dos países se han obtenido en el caso de la asesoría fiscal, asesoría legal, los servicios de tasaciones y peritajes y la implantación de sistemas de calidad.

El Código Ético Nacional de los Profesionales Contables de Rumanía recuerda una serie de incompatibilidades entre el trabajo del auditor y la prestación de “otros servicios” diferentes de la auditoría financiera.

O.U.G. 75/1999 en el art. 15.2. define el término de incompatibilidad como “todas las situaciones que llevan al menoscabo del requisito fundamental de independencia en el ejercicio independiente de la profesión de auditoría financiera”.

En Rumanía, el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Cámara de los Auditores Financieros en el Cap. V, art. 61, especifica que una de las condiciones de incompatibilidad en la que se puede encontrar el auditor es “si desarrolla actividades de contabilidad, asesoría, fiscalidad u otras actividades profesionales similares”, para el mismo cliente para el cual también presta servicios de auditoría.

O.U. 90/2008 en el artículo 21.3. prevé que “un auditor legal o una empresa de auditoría no debe efectuar una auditoría legal en el caso en que existe cualquier relación financiera directa o indirecta, de negocios, de contrato de trabajo u otro tipo de relación, incluida la prestación

de servicios adicionales, otros que los de auditoría – entre el auditor legal y la empresa de auditoría, o la red a la que pertenece la empresa de auditoría de una parte y la entidad auditada de otra parte, en circunstancias tales en que una tercera parte objetiva, razonable e informada, podría extraer conclusiones de que la independencia del auditor legal o de la empresa de auditoría puede ser comprometida”. El mismo O.U. 90/2008 en el art. 21.4. habla de situaciones en que puede ser amenazada la independencia del auditor y se refiere a la “verificación de la propia actividad” o al “interés propio”.

En lo concerniente a la amenaza “de verificación de la propia actividad” en el Código Ético Nacional de los Profesionales Contables de Rumanía, apartado 200.5 se hacen algunas aclaraciones más detalladas en este sentido, y se refieren a situaciones tales como:

- Una empresa que emite un Informe “sobre la eficacia de la operación de los sistemas financieros tras la designación o implementación de los sistemas” informáticos.
- Una empresa “que ha preparado los datos originales utilizados para los registros que hacen el objeto de una misión” de auditoría. Puede tratarse aquí de los servicios de contabilidad.

El Reglamento TRAC de España en el art. 12.1 dice que los auditores deben abstenerse de realizar una auditoría financiera cuando entre él y la empresa auditada existe “factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia”.

En España, TRLAC en el art. 13.d. y i. establece que los servicios de contabilidad, es decir “la llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada” y los servicios informáticos “la prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada” son incompatibles con las actividades de auditoría financiera.

Otra situación de incompatibilidad que establece TRLAC en el art. 13.e es cuando se refiere a “la prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa ... correspondientes al período o ejercicio auditado” y que servirá de base para el registro contable.

9.4. ANÁLISIS DE LAS PERSPECTIVAS SOBRE EL INFORME DE AUDITORÍA

Las primeras preguntas de esta parte del cuestionario se refieren a ciertas características que han sido atribuidas en el tiempo al Informe de auditoría y que han generado muchas discusiones polémicas. Estas se refieren al carácter excesivamente estandarizado del Informe de auditoría, o a la utilización de un lenguaje ambiguo o demasiado técnico.

En cuanto a la estandarización excesiva, podemos decir que NIA 700 en los artículos 20-45 presenta la forma y el contenido mínimo obligatorios que los auditores deben observar a la hora de redactar el Informe de auditoría. Asimismo, en NIA están previstos una serie de términos y expresiones que deben utilizarse obligatoriamente en el Informe de auditoría. Desde nuestro punto de vista estos términos no presentan un carácter muy técnico, pudiendo entenderse fácilmente su sentido.

Ejemplos de términos utilizados en el Informe de auditoría e impuestos por las NIA-s 700, 705 o 706 son: “Marco de información con fines generales”, “Marco de imagen fiel”, “opinión con reservas”, “Normas de Información financiera”, “Párrafo de observaciones”, “Base para la opinión modificada”, etc.

Mencionamos que las normas legales prevén la utilización en el Informe de auditoría de un lenguaje uniforme y claro. Algunos estudios sobre el Informe de auditoría concluyen que muchas veces “las salvedades recogidas, presentan una redacción particularmente complicada y farragosa, aún para expertos, no digamos ya para usuarios con conocimientos económico-financieros medios o escasos” (Navarro A.J., 1995). En la Introducción de la Norma Técnica de Auditoría sobre el Informe, del año 2010 de España, en el apartado 3.1. se indica que uno de los objetivos de la auditoría es formular una opinión sobre las cuentas anuales, en base a las pruebas conseguidas y la expresión “clara” de la misma, dentro de un informe escrito.

A continuación vamos a analizar las perspectivas de los tres grupos participantes en el estudio frente a estas afirmaciones. La tabla siguiente integra los porcentajes más significativos de las respuestas recibidas.

Tabla 9.21. Resultados parciales comparativos concernientes a las perspectivas de los tres grupos de Rumanía y España, sobre el Informe de auditoría

| EL INFORME DE AUDITORÍA: | AUDITORES | | DIRECTORES FINANCIEROS | | USUARIOS | |
|----------------------------------|-----------|--------|------------------------|----------|----------|----------|
| | RUMANÍA | ESPAÑA | RUMANÍA | ESPAÑA | RUMANÍA | ESPAÑA |
| Está excesivamente estandarizado | 39% NO | 40% SI | 50% NO | 59% SI | 38% NO | 67% SI |
| Utiliza un lenguaje muy técnico | 49% NO | 41% SI | 40% NO | 61% SI | 42% NO | 48% SI |
| Utiliza un lenguaje ambiguo | 66% NO | 50% NO | 55% NO | 54% NULO | 44% NO | 40% NULO |

Fuente: Procesamiento propio

Al analizar este cuadro podemos destacar las siguientes conclusiones:

Las opiniones de los tres grupos de Rumanía son más positivas que las opiniones de los grupos de España, en cuanto a la estandarización excesiva del Informe de auditoría o la utilización en el mismo de un lenguaje muy técnico o ambiguo. Como se puede observar en el cuadro, una parte significativa de todos los tres grupos de Rumanía han declarado su desacuerdo con estas afirmaciones, mientras que un porcentaje importante de los grupos de España piensan que el Informe de auditoría es excesivamente estandarizado o que utiliza un lenguaje demasiado técnico o ambiguo.

La tendencia de las percepciones observada en el cuadro anterior, continúa también para las afirmaciones del cuadro siguiente.

Tabla 9.22. Resultados parciales comparativos concernientes a las perspectivas de los tres grupos de Rumanía y España, sobre el Informe de auditoría

| EL INFORME DE AUDITORÍA: | AUDITORES | | DIRECTORES FINANCIEROS | | USUARIOS | |
|---|-----------|--------|------------------------|------------------|----------|-------------------|
| | RUMANÍA | ESPAÑA | RUMANÍA | ESPAÑA | RUMANÍA | ESPAÑA |
| Expresa una opinión comprensible | 70% SI | 65% SI | 70% SI | 50% SI | 44% SI | 56% SI |
| Expresa claramente los objetivos de la auditoría | 84% SI | 56% SI | 74% SI | 32% SI 34% NO | 58% SI | 54% SI |
| El Informe es un medio adecuado de comunicación con los usuarios. | 71% SI | 57% SI | 66% SI | 50% NO | 57% SI | 25% NO 44% NUL |

Fuente: Procesamiento propio

En cuanto a la opinión comprensible, el Reglamento TRLAC de España en el art. 6 dice que “el auditor de cuentas manifestará en el informe, de forma clara y precisa, su opinión técnica sobre las cuentas anuales”. Lo mismo también está previsto en la Norma Técnica sobre el Informe, en el apartado 3.2.5.

Asimismo, NIA 700 en el artículo 13 e. establece que el auditor debe asegurarse que “los estados financieros revelan información adecuada que permite a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos” que encierran.

La opinión del auditor va expresada al final de cada Informe de auditoría. En el caso que la opinión esté modificada, irá explicada en un apartado llamado “Base para la opinión modificada”.

Los auditores financieros de los dos países están de acuerdo que el Informe de auditoría expresa una opinión comprensible, que expresa muy claramente los objetivos de la auditoría y que es un medio adecuado de comunicación con los usuarios, con la diferencia de que los auditores de Rumanía han expresado cada vez un nivel de acuerdo más elevado que los auditores españoles.

Los directores financieros de los dos países ofrecen perspectivas diferentes: el 74% de los directores financieros rumanos piensan que en el Informe de auditoría los objetivos de la auditoría están expresados de forma muy clara, mientras que en España el porcentaje es mucho más bajo, y las opiniones están divididas. Lo mismo ocurre en el caso de la afirmación conforme la cual el Informe de auditoría representa un medio adecuado de comunicación con los usuarios – el 66% de los directores de Rumanía están de acuerdo, mientras que el 50% de los directores españoles expresan una opinión de desacuerdo.

También, las opiniones de los usuarios de los dos países son diferentes a la hora de expresar sus perspectivas acerca del Informe de auditoría como medio adecuado de comunicación. Mientras que el 57% de los usuarios rumanos están de acuerdo con esta afirmación, el 44% de los usuarios españoles no saben qué contestar, no pueden decidirse y el 25% expresan una opinión de desacuerdo.

Teniendo en cuenta lo señalado, podemos concluir que la actitud de los tres grupos de Rumania es más positiva, más favorable frente al Informe de auditoría que la de los de España.

Si analizamos el nivel de conocimiento de los reglamentos legales vigentes concernientes al Informe de auditoría por parte de los tres pares de grupos, podemos apreciar que indican un nivel bastante bueno.

Tabla 9.23. Resultados parciales comparativos concernientes a las perspectivas de los tres grupos de Rumanía y España, sobre el Informe de auditoría

| EL INFORME DE AUDITORÍA: | AUDITORES | | DIRECTORES FINANCIEROS | | USUARIOS | |
|---|------------------|------------------|-------------------------------|---------------|-----------------|---------------|
| | RUMANÍA | ESPAÑA | RUMANÍA | ESPAÑA | RUMANÍA | ESPAÑA |
| El auditor debe expresar en su Informe cualquier tipo de irregularidad observada en el desarrollo de su trabajo. | 57% NO 37% SI | 58% NO 30% SI | 62% NO | 65% NO | 63% SI | 79% SI |
| El auditor se pronuncia en su Informe sólo sobre las cuentas anuales | 69% SI | 64% SI | 71% SI | 60% SI | 59% SI | 58% SI |
| El Informe de auditoría presenta una opinión razonable y no una certificación de absoluta garantía sobre las cuentas anuales. | 87% SI | 78% SI | 83% SI | 98% SI | 76% SI | 74% SI |

Fuente: Procesamiento propio

Gran parte de los participantes en el estudio de los dos países, han expresado su acuerdo con el hecho de que el auditor financiero se pronuncia en su Informe sólo acerca de las cuentas anuales.

En Rumanía, NIA 700 en el art. 6 prevé que el objetivo de la auditoría relacionado con el Informe de auditoría es “la formación de una opinión sobre las cuentas anuales”. La misma NIA 700 aclara en el artículo 8 qué significa “cuentas anuales”, es decir, “un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”.

En los artículos 46 y 47 se añade una excepción que se refiere al hecho de que “Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable”, “La opinión del auditor abarcará la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable pero que, sin embargo, forma parte integrante de los estados financieros, porque no se puede diferenciar claramente de los estados financieros auditados, debido a su naturaleza y al modo en que se presenta”.

En este sentido en España los reglamentos legales difieren poco de los reglamentos de Rumanía. TRLAC especifica en el art. 1.2 que la auditoría de cuentas es la actividad “consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto

la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.”.

Asimismo, en el art. 1.3 especifica que la auditoría verifica las cuentas anuales y “la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.”. Por tanto, el auditor en su trabajo de auditoría no se pronuncia sólo acerca de las cuentas anuales, porque, por ejemplo, cada ejercicio, “a las cuentas anuales consolidadas se les unirá el informe de gestión consolidado” (Boned J.L. y Angla J.J., 2011, pág. 67).

En lo concerniente al hecho de que el Informe de auditoría presenta una “opinión razonable” y no una certificación de absoluta garantía, la mayoría de los participantes en el estudio han demostrado que conocen los reglamentos legales vigentes.

La auditoría financiera no debe consignar en el Informe de auditoría cualquier tipo de irregularidad observada durante el trabajo. NIA 200 establece claramente que uno de los objetivos de la auditoría es “la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material”.

En el apartado “Objetivo de la auditoría de cuentas” de la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría de España se señala que si el auditor descubre durante el trabajo un error, un fraude o una irregularidad que no afecta a su opinión “por no tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, deberá comunicar tal circunstancia a aquel órgano de la entidad que, encontrándose en un nivel jerárquico superior al de la persona o personas que cometieron la irregularidad, tenga competencias para resolver la situación planteada”.

La NIA 700 establece los procedimientos, los principios fundamentales y las modalidades de aplicación en lo relativo a la forma y el contenido del Informe del auditor independiente. Para la formulación de la opinión presentada en el Informe de auditoría ha de llegarse a una conclusión “si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.”. NIA 200 define la seguridad razonable como “un grado de seguridad alto, aunque no absoluto”.

El hecho de que las cuentas anuales de las compañías son auditadas no significa que al auditor le incumba la obligación de garantizar que no existe ninguna incorrección en las cuentas auditadas. Cuando informan que las cuentas anuales presentan una imagen fiel y correcta, los auditores dan una “seguridad razonable” del hecho de que las cuentas anuales en su conjunto,

no contienen incorrecciones materiales debidas al fraude o al error. Los auditores tratan de reducir a lo mínimo el riesgo de que las informaciones financieras contengan alteraciones materiales.

Los grupos cuestionados han expresado su desacuerdo con el hecho de que el auditor debe expresar en el Informe de auditoría todo tipo de irregularidad observada durante su trabajo. Se exceptúan los usuarios de informaciones financieras auditadas de ambos países, que expresan su conformidad con el hecho de que los auditores tienen que expresar en el Informe de auditoría cualquier tipo de irregularidad observada durante el desarrollo de su trabajo.

Si agrupamos todas estas afirmaciones concernientes al Informe de auditoría por cada país, podemos comentar las tendencias generales de las respuestas tanto en Rumanía como en España.

En España, tras la aplicación del Test Kruskal Wallis, aunque han resultado diferencias significativas de perspectivas entre los tres grupos, no podemos decir que exista una fuerte polarización de las respuestas, en esta parte del cuestionario.

Las diferencias más importantes se refieren a las siguientes dos preguntas:

Tabla 9.24. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las diferencias de perspectivas entre los tres grupos de España, sobre el Informe de auditoría

| | ESPAÑA | | |
|--|-------------|-----------------------------------|------------------------|
| | AUDITORES | USUARIOS | DIRECTORES FINANCIEROS |
| El auditor debe expresar en su Informe cualquier tipo de irregularidad observada en el desarrollo de su trabajo. | 58% NO → | 70% SI ← | 65% NO |
| El Informe es un medio adecuado de comunicación con los usuarios. | 57% SI ↔ | 31% SI 25% NO 44% NULO ↔ | 50% NO → |

Fuente: Procesamiento propio

Observamos en el cuadro que la mayoría de los auditores financieros y los directores financieros de España conocen que en el Informe de auditoría no debe consignarse cualquier irregularidad observada durante el desarrollo de la misión, mientras que la mayoría de los usuarios de España no conocen esta reglamentación. El 70% de los mismos expresan su conformidad con el hecho de que en el Informe de auditoría debe consignarse cualquier tipo de ilegalidad observada durante el desarrollo de la misión.

NIA 200 prevé que el fin de una auditoría es “aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros”. El problema es que muchas veces se espera por parte de los auditores ciertas respuestas que éstos, en conformidad con las atribuciones legales que les corresponden, no deben dar.

La otra pregunta viene a concluir en cierta manera, las perspectivas de los tres grupos de España acerca del Informe de auditoría. La pregunta comprueba las perspectivas de los mismos acerca de si consideran el Informe de auditoría como a un medio adecuado de comunicación con los usuarios. Los auditores financieros han expresado claramente su acuerdo con esta afirmación, mientras que en el caso de los directores financieros y de los usuarios, las opiniones están divididas. Gran parte de ellos han expresado su desacuerdo o simplemente una opinión nula.

En Rumanía, haciendo un análisis global de las respuestas de esta parte del cuestionario, observamos que aunque existen diferencias significativas entre los tres grupos, desde la perspectiva del Test Kruskal Wallis tampoco existe una polarización importante de los resultados.

Tabla 9.25. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las diferencias de perspectivas entre los tres grupos de Rumanía, sobre el Informe de auditoría

| EL INFORME DE AUDITORÍA: | RUMANÍA | | |
|--|-----------|------------------|------------------------|
| | AUDITORES | USUARIOS | DIRECTORES FINANCIEROS |
| Está excesivamente estandarizado | 39% NO | 38% NO 25% SI | 50% NO |
| Utiliza un lenguaje muy técnico | 49% NO | 42% NO 23% SI | 40% NO |
| Utiliza un lenguaje ambiguo | 66% NO | 44% NO 20% SI | 55% NO |
| Expresa una opinión comprensible | 79% SI | 44% SI | 70% SI |
| Expresa claramente los objetivos de la auditoría | 84% SI | 58% SI | 74% SI |

Fuente: Procesamiento propio

Como característica general podemos decir que los usuarios de Rumanía expresan en general una opinión más negativa en el caso de las afirmaciones concernientes a las características del Informe de auditoría que los dos restantes grupos. Estos demuestran estar menos contentos con la forma y el contenido del Informe de auditoría. La posición de ellos no es radical, vehemente, pero se nota una tendencia más negativa, más crítica por sus partes.

En el caso de las demás afirmaciones concernientes al Informe de auditoría la posición de los usuarios sigue demostrándose más crítica que la de los dos restantes grupos de Rumanía.

Tabla 9.26. Resultados parciales del cuestionario que muestran la posición de los usuarios de Rumanía, sobre el Informe de auditoría

| | RUMANÍA | | |
|--|-----------|------------------------------|------------------------|
| | AUDITORES | USUARIOS | DIRECTORES FINANCIEROS |
| El auditor debe expresar en su Informe cualquier tipo de irregularidad observada en el desarrollo de su trabajo. | 52% NO | 63% SI | 62% NO |
| El informe es un medio adecuado de comunicación con los usuarios. | 71% SI | 57% SI 22% NO | 66% SI |
| Las salvedades formuladas en el Informe de auditoría generan una percepción negativa por parte de los usuarios. | 57% SI | 41% SI 27% NO 32% NULO | 68% SI |

Fuente: Procesamiento propio

El 22% de los usuarios no considera el Informe de auditoría como un medio adecuado de comunicación con los usuarios, y el 63% de ellos expresan su deseo de que en el Informe de auditoría vaya expresada cualquier tipo de irregularidad observada durante el desarrollo del trabajo de auditoría.

Una parte de los usuarios reconocen que las reservas formuladas en el Informe de auditoría les generan una percepción negativa, mientras que la otra parte opina que no obligatoriamente se crea esta percepción, si la misma está bien justificada en el Informe.

Un problema del ámbito de la auditoría lo representa la percepción negativa que genera un Informe de auditoría con salvedades. Así se ha perpetuado un paradigma “todo o nada”, en que “las salvedades” del Informe de auditoría representan un tabú tanto para los clientes, como también para los auditores. La pregunta es si debería revisarse esta percepción, o si los accionistas y otros usuarios de informaciones financieras deberían preocuparse realmente por este aspecto.

En España, la Norma Técnica sobre el Informe de auditoría de 2010 dice que el auditor expresará una opinión “con salvedades” cuando existen una o varias circunstancias significativas que afecten a las cuentas anuales en su conjunto. Después especifica cuáles son las circunstancias significativas que pueden generar una opinión “con salvedades”:

- Limitación al alcance de la auditoría
- No observancia de los principios y criterios contables y omisión de informaciones.

En la misma Norma Técnica de Auditoría de España, en el apartado 3.3.7., se especifica que en el caso de emitirse una opinión “con salvedades” el auditor describirá detalladamente la naturaleza del error, la razón por la cual se ha otorgado una opinión con salvedades “y cuando ésta sea cuantificable, su efecto en las cuentas anuales”.

Así, un buen ejemplo lo constituye el estudio MARC de *Maastricht University* (2011), que se refiere a las opiniones de los usuarios concernientes a la valoración de las informaciones del Informe de Auditoría y a cómo podría ser mejorado el mismo. En las conclusiones de este estudio se señala que se ha descubierto “un conflicto informacional profundo” y que no se trata del eslogan “cuantas más informaciones, mucho mejor”. El estudio concluye que los usuarios no están muy interesados en informaciones concernientes a la metodología utilizada por el auditor o en la composición del equipo de auditoría. Para ellos es importante la confianza en la reputación de la empresa de auditoría y están interesados en informaciones financieras y no financieras concernientes a: la calidad del sistema de control interno, zonas clave de riesgo, políticas y prácticas contables (por ejemplo si se practica una contabilidad agresiva o una conservadora), estimaciones contables, razonamientos manageriales, objetivos estratégicos o modelos de negocios.

Los últimos actos normativos emitidos por la UE demuestran la importancia que tiene el contenido del Informe de auditoría, en caso de una auditoría legal. Nos referimos a la Directiva 34/2013/UE, que modifica el art. 28 de la Directiva 43/2006/CE, sobre el contenido del Informe de auditoría y a la Propuesta del Reglamento de la Comisión Europea (2011) sobre los auditores de cuentas de las entidades de interés público en la Unión Europea.

Si la Directiva establece reglas mínimas de armonización, la Propuesta de Reglamento detalla el trabajo de los auditores y establece reglas máximas de armonización (Blomme H., 2013, págs 3-7). De acuerdo con la Propuesta del Reglamento, el auditor va a preparar dos Informes de auditoría. Un informe estará destinado a los usuarios y incluirá información adicional que la forma actual del Informe de auditoría y el otro Informe proporcionará información detallada sobre la situación de la empresa auditada y estará dirigido al Comité de auditoría y podrá ser transmitido a las autoridades de supervisión, pero no tendrá carácter público.

9.5. ANÁLISIS DE LAS RESPUESTAS A LA PREGUNTA ABIERTA

La última pregunta del cuestionario difiere de las demás preguntas formuladas y tiene un carácter “abierto”. A las personas que participaron en su realización se les pidió que contestaran cuál era en su opinión el problema actual más importante de la auditoría de cuentas. Las respuestas obtenidas vienen a confirmar los resultados del análisis estadístico del cuestionario y la interpretación de los datos obtenidos.

No todos los que han rellenado el cuestionario también han contestado a esta pregunta, pero la mayoría de las respuestas recibidas señala los siguientes problemas:

*Los auditores financieros de Rumanía*²⁷ señalan el hecho de que “la disminución de los honorarios puede llevar a la disminución de la calidad del proceso de auditoría”, que “la auditoría de cuentas es insuficientemente pagada” y que “el mercado de auditoría de cuentas está poco desarrollado” por eso “deben modificarse los criterios que imponen la obligación de realización de la auditoría de cuentas”. Algunos auditores financieros sostienen que “debe aumentar el volumen de las empresas que deben ser auditadas”.

Asimismo, los auditores piensan que “la dirección de las empresas auditadas no se da cuenta de la utilidad de la auditoría”, que “la auditoría de cuentas no es apreciada como se debe” y que “es percibida como una necesidad de conformarse con las obligaciones legales”. Advierten que “debe cambiarse la imagen de la dirección, concerniente a la actividad de auditoría financiera”.

Otro problema señalado por los auditores financieros es que tienen “reglamentaciones farragosas”, un “procedimiento complejo” que “requiere mucho tiempo”, “procedimientos analíticos laboriosos” y a pesar de todo, observan “la insuficiente importancia otorgada a la auditoría de las cuentas anuales por los actores del mercado de la información financiera” y que “la garantía solicitada por los usuarios es absoluta”. Además, algunos auditores señalan una “comunicación con el cliente” pesada, ya que éste “tarda en remitir las informaciones solicitadas” por el auditor.

Los auditores financieros independientes o los que tienen empresas de auditoría de reducidas dimensiones en Rumanía, señalan que “*Big Four* ha acaparado más del 90% del mercado de

²⁷ Todas las citas que siguen han sido recogidas de los cuestionarios rellenados en Rumanía y representan una traducción propia de las respuestas recibidas de los auditores financieros a la pregunta abierta.

auditoría de cuentas de Rumanía” y que “para poder conseguir un contrato de auditoría – se requieren alta rotación de la cifra de negocios”, y uno de los problemas a la hora de ganar un contrato de auditoría son “las subastas” donde siempre ganan las grandes empresas.

Otro problema señalado por esta categoría de auditores es “el gran volumen de los elementos que forman el expediente del ejercicio en las empresas pequeñas y medianas” y el hecho de que “las Normas Minimales de Auditoría son las mismas para todas las categorías de empresas”, desfavoreciendo, de este modo a las de reducidas dimensiones.

Los auditores financieros españoles señalan especialmente un aumento continuo del volumen de trabajo y dicen que “la cantidad de documentos formales y burocráticos impuestos a los auditores, que no ofrecen ningún valor añadido para los usuarios, hace subir el coste de los trabajos”, que “las imposiciones legales y las normativas son cada vez más exigentes” mientras que tiene lugar “una disminución continua de los honorarios”. Además, “la aplicación de los numerosos procedimientos de verificación implica muchas horas de trabajo que no pueden transferirse a los honorarios cobrados de los clientes”, “la rentabilidad de los trabajos” procediendo “de la disminución de los honorarios y calidad de los equipos de trabajo”, lo que con el tiempo influirá negativamente en el renombre de la profesión.

Los auditores españoles dicen que “debemos cumplir con muchos requisitos de ICAC y en general no se dispone del tiempo material necesario para hacer todos los actos requeridos” y “los requisitos de formación, con los costes que implican, hacen cada vez menos rentable el desarrollo de esta profesión”. Además, “la mayor parte del trabajo del auditor se centra en los mismos meses del año”, lo cual determina “una distribución no uniforme de los recursos en la empresa de auditoría”.

Los auditores españoles señalan que existe una “diferencia de percepción entre lo que supone y lo que integra una auditoría para los usuarios, frente a lo que se entiende por auditoría en conformidad con los reglamentos vigentes”. Esta diferencia lleva a la situación en la que “la auditoría de cuentas es subvaluada”, “es mal pagada frente al nivel de responsabilidad” y “es considerada especialmente como una obligación”. La misma diferencia lleva a la “falta de percepción del cliente en cuanto al valor añadido que nuestro trabajo aporta a las entidades auditadas” percibiendo “la auditoría como un volumen de trabajo y recursos financieros que se le impone”.

Como ha resultado de la interpretación de los resultados estadísticos también existen diferencias de perspectivas en el interior de los grupos que han entrado en el estudio.

Así, los auditores independientes y las empresas pequeñas de auditoría de España afirman que “el sector de la auditoría es cada vez más monopolizado por las grandes empresas de auditoría, que limitan el desarrollo de la actividad de los pequeños auditores” y que “existe una tendencia de desaparición de los auditores individuales o de las compañías pequeñas y de permanencia de las grandes compañías de auditoría”. También la misma categoría de auditores señala que además están desfavorecidos por el hecho de que “los controles de calidad son muy extensos, muchas veces desproporcionados para las empresas de reducidas dimensiones”.

En cambio las grandes empresas de auditoría acusan el hecho de que “el pequeño auditor-asesor hace pocas auditorías a un precio muy bajo y rompe el mercado”.

*Los directores financieros de Rumanía*²⁸ señalan problemas relacionados con la duración de un trabajo de auditoría y señalan que “el proceso de auditoría se extiende durante un período demasiado grande de tiempo”, teniendo “el coste demasiado alto”. Las afirmaciones más graves son las que dicen que la auditoría tiene “un precio exagerado en relación con la utilidad”, lo cual confirma las afirmaciones de los auditores concernientes al hecho de que “la auditoría financiera no es apreciada como le corresponde” y que “es percibida como una necesidad de conformarse con las obligaciones legales”.

Los directores financieros de España no han consignado ninguna respuesta a esta pregunta.

*Los usuarios de informaciones financieras auditadas de Rumanía*²⁹ se muestran bastante críticos frente a la profesión de auditoría. En primer lugar, señalan que en el Informe de auditoría los auditores “no se pronuncian sobre la continuidad de la actividad” o dicho de otro modo “no se señala el hecho de que el principio de continuidad de la actividad no se cumple las más de las veces”. Otro problema señalado por los usuarios está relacionado con el nivel de la importancia relativa, solicitando “la introducción de objetivos mínimos de control de las transacciones o actividades”.

²⁸ Todas las citas que siguen han sido recogidas de los cuestionarios rellenados en Rumania y representan una traducción propia de las respuestas recibidas de los directores financieros a la pregunta abierta.

²⁹ Todas las citas que siguen han sido recogidas de los cuestionarios rellenados en Rumanía y representan una traducción propia de las respuestas recibidas de los usuarios a la pregunta abierta.

Los usuarios expresan su desconfianza frente a la independencia de los auditores y dicen que el auditor “no puede ser independiente cuando esta pagado por el cliente” y que muchas veces “la elección del auditor se hace en función del precio”, existiendo una “presión continua de los clientes sobre los auditores para disminuir sus honorarios de auditoría y para restringir sus procedimientos”.

Asimismo, algunos usuarios dicen que “la designación de los auditores por los accionistas o socios de la empresa auditada puede afectar a la independencia”, solicitando que “a una empresa obligada a auditarse se le designe un auditor” y que los honorarios percibidos deben estar “relacionados con la cifra de negocios”.

Una parte de los usuarios acusan “la falta de profesionalidad de unos auditores”, “superficialidad”, “falta de objetividad”, “la insuficiente credibilidad” y “la falta de independencia de los auditores”.

“La credibilidad de las opiniones expresadas es un problema” resultado tras algunos “hundimientos estrepitosos” que “fueron precedidos por opiniones positivas de los auditores”. Solicitan “imparcialidad en el caso de los clientes grandes”, “la implicación de la auditoría interna en la certificación de las cuentas anuales”, “procedimientos de supervisión más eficaces a nivel de la ” y que “el Consejo de Administración y el Comité de Auditoría sean funcionales. Es decepcionante el formalismo en que se complacen estos dos organismos en buena parte de las empresas rumanas”.

La opinión de los *usuarios de informaciones financieras auditadas de España*, tal como ha resultado también de la interpretación de los resultados estadísticos, es aun más crítica que la de los usuarios de Rumanía.

Algunos usuarios consideran que los auditores manifiestan una “falta de independencia frente al cliente” ya que tienen una “dependencia económica” frente a los mismos. Acusan incluso “la coparticipación del auditor en la construcción de los esquemas que permiten ocultar las informaciones sensibles para las empresas” y “el deseo de perpetuarse como socio muchos años, y de desanimar la rotación de los auditores, para que los siguientes no observen los fracasos, las manipulaciones y que lo hagan pública”. Otros usuarios añaden que “unos se cubren a otros perjudicando así la salud del sistema”.

En lo que concierne al Informe de auditoría, los usuarios españoles expresan “la poca credibilidad de los Informes de auditoría como consecuencia del influjo ejercitado por la dirección de la sociedad auditada” y piensan que estos están “demasiado estandarizados y no muy inteligibles por los usuarios” y solicitan “la aproximación del Informe de auditoría al gran público”. Además, los usuarios españoles consideran que serían necesarios “honorarios estandarizados” y que “cualquier entidad o unidad económica debería someterse a un proceso de control y verificación de auditoría”.

9.6. EL MODELO DE LAS DIFERENCIAS DE PERSPECTIVAS Y EXPECTATIVAS SOBRE EL PAPEL, LA UTILIDAD Y LA INDEPENDENCIA DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

El proceso de modelación representa un procedimiento que ayuda a la comprensión de ciertos procesos o fenómenos que se producen en un sector y puede llevar al mejoramiento del rendimiento en ese campo. “El modelo es una representación isomorfa de la realidad objetiva y constituye una descripción simplificada, rigurosa y fundamental en el sentido de la estructuración lógica del sistema, fenómeno o proceso al que representa, que facilita el descubrimiento de unas relaciones y leyes muy difíciles de encontrar por otras vías.”(Păun M., 2009).

Asimismo, “el modelo es una descripción de una situación problema” (Păun M., 2009), en nuestro caso tratándose de la existencia de diferencias de perspectivas y expectativas entre los auditores financieros, directores financieros y los usuarios de Rumanía y España, acerca de temas tales como el papel, la utilidad y la independencia de la auditoría financiera, en el contexto económico actual.

Para la elaboración del modelo hemos buscado las relaciones causales entre los elementos estudiados, con ayuda de las cuales hemos realizado una construcción lógica, en base a la visión personal adquirida tras el análisis global de los resultados obtenidos en el cuestionario. Debido a la multitud de afirmaciones integradas en el cuestionario, los resultados son muchos y variados. La interpretación de los mismos ha ocupado muchas páginas, por eso hemos considerado útil sintetizar el valor de las respuestas y construir este Modelo. Una de las ventajas de la modelación es la disminución de la complejidad y se realiza mediante una

agrupación de elementos similares o con propiedades comunes y mediante la eliminación de los elementos con propiedades irrelevantes.

Uno de los objetivos de la investigación empírica es “Determinar y explicar los factores que determinan las diferencias de perspectivas y expectativas:

- entre los dos países, y
- entre los auditores financieros, directores financieros de empresas auditadas y usuarios de información financiera auditada”.

El Modelo es una representación gráfica de la realidad, descubierta a base de las respuestas recibidas en el cuestionario. Para poder realizarlo hemos revisado la literatura de especialidad que se refiere a “*audit expectation gap*” y hemos analizado otros Modelos realizados sobre este tema.

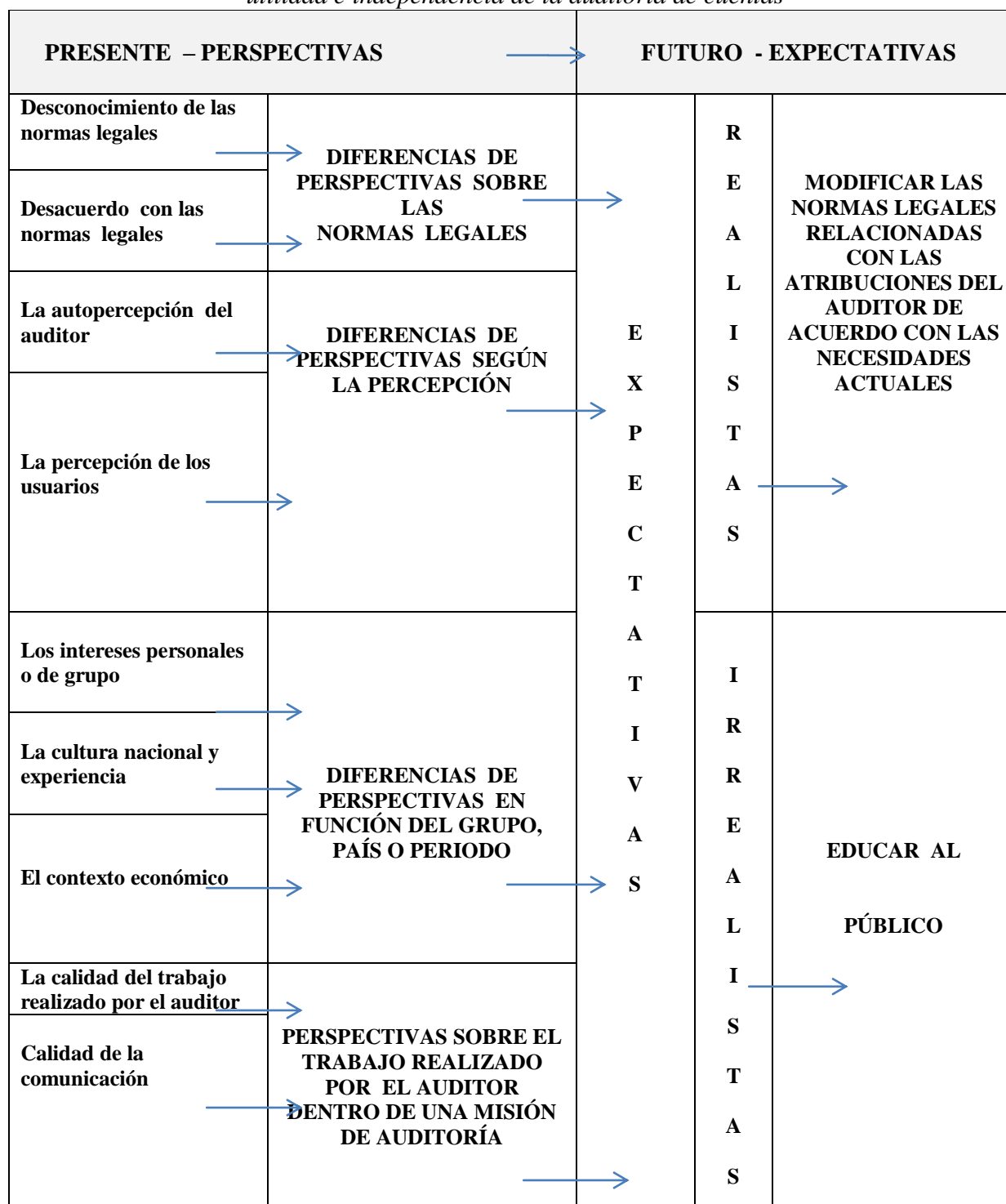
Después de obtener los resultados del cuestionario y del análisis de los mismos, nuestra opinión es que la definición más adecuada para el término de “*audit expectation gap*” es la ofrecida por Bahr en 2003. Él decía que “*audit expectation gap*” se refiere a la diferencia entre lo que se espera de los auditores financieros y lo que se puede esperar justificadamente de los mismos.

Los criterios de los cuales partió la construcción de este Modelo son:

- las atribuciones legales de los auditores financieros
- las atribuciones que los usuarios esperan por parte de ellos
- las atribuciones que se imponen en el nuevo contexto económico actual.

“Perspectivas” significa opiniones, puntos de vista diferentes que pueden tener los tres grupos acerca de los temas expuestos, y “expectativas” significa las esperanzas que los tres grupos manifiestan por parte de los auditores financieros. Nuestra opinión, opinión que sirvió de base para la construcción del Modelo, es que las perspectivas actuales de los tres grupos influyen en las expectativas futuras de los mismos.

Fig. 9.1. Modelo sobre las diferencias de perspectivas y expectativas acerca del papel, utilidad e independencia de la auditoría de cuentas



Sursa: Procesamiento propio

Del análisis de las respuestas recibidas del cuestionario resultaron *9 causas principales* que determinan diferentes tipos de perspectivas por parte de los tres grupos. Estas causas son:

- El desconocimiento de las normas legales relacionadas con las atribuciones de los auditores
- El desacuerdo con las normas legales
- La percepción del auditor acerca de su propia actividad
- La percepción de los usuarios acerca de la actividad realizada por los auditores
- Los intereses personales o de grupo de los cuestionados
- La cultura nacional o la experiencia en el campo de la auditoría
- El contexto económico actual
- La calidad de las actividades realizadas por el auditor
- La calidad de la comunicación de los resultados del trabajo por el auditor financiero.

Estas 9 causas determinan en nuestra opinión *4 tipos de diferencias de perspectivas*, es decir:

- Diferencias de perspectivas acerca de las normas legales
- Diferencias de perspectivas en función de la percepción
- Diferencias de perspectivas en función del grupo, del país o del período
- Diferencias de perspectivas acerca del trabajo realizado por el auditor financiero en el trabajo de auditoría.

Todas estas diferencias de perspectivas actuales determinan en el futuro expectativas diferentes, esperanzas diferentes de los usuarios por parte de los auditores de cuentas. Estas esperanzas pueden ser *realistas o irrealistas*. Por eso, el Modelo ofrece *dos tipos de soluciones*, a estas esperanzas:

- En el caso en que las expectativas sean *realistas*, pero las atribuciones esperadas no están integradas en las actuales normas legales de los auditores de cuentas, proponemos la modificación de las normas legales de acuerdo con las necesidades actuales.
- En el caso en que las expectativas sean *irrealistas* proponemos la educación del público, con el fin de disminuir estas diferencias de perspectivas y expectativas.

A continuación vamos a presentar las razones que condujeron a establecer las 9 causas que llevan a la aparición de diferencias de perspectivas entre los tres grupos estudiados:

a. Desconocimiento de las normas legales

Los resultados del cuestionario demuestran que una parte de los directores financieros y de los usuarios no conocen los reglamentos legales relacionados con las atribuciones de los auditores. En este sentido vamos a presentar los siguientes porcentajes:

Tabla 9.27. Resultados parciales del cuestionario concernientes al desconocimiento de los reglamentos legales en materia de auditoría financiera, en Rumanía y España

| Consideran que es responsabilidad del auditor financiero: | ESPAÑA | | RUMANÍA | |
|--|------------------------|----------|------------------------|----------|
| | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| - detectar los fraudes y los errores en la empresa auditada | 48% | 65% | 48% | 63% |
| - la redacción de las cuentas anuales que van a ser auditadas. | 13% | 18% | 15% | 16 % |
| -la revisión por completo de la contabilidad de la empresa auditada | 47% | 45% | 23% | 23% |
| - expresar en su Informe cualquier irregularidad observada durante el trabajo. | 34% | 79% | 28% | 63% |

Fuente: Procesamiento propio

b. El desacuerdo con las normas legales

Como resulta de la presentación de los siguientes porcentajes:

- el 31% de los directores financieros de Rumanía,
- el 34% de los usuarios de Rumanía,
- el 46% de los directores financieros de España,
- el 50% de los usuarios de España

declaran que existe un sentimiento de insatisfacción por parte de ellos en lo concerniente al papel y a los objetivos legales del auditor financiero.

Una parte de los directores financieros y de los usuarios expresan su desacuerdo con las normas legales que establecen las atribuciones de los auditores en el ejercicio de su profesión:

Tabla 9.28. Resultados parciales del cuestionario concernientes al desacuerdo con los reglamentos legales en materia de auditoría financiera, en Rumanía y España

| Manifiestan que ampliarían el trabajo del auditor financiero de manera que le permitiese al mismo pronunciarse en el Informe de auditoría sobre: | ESPAÑA | | RUMANÍA | |
|--|------------------------|----------|------------------------|----------|
| | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| - la eficacia de la gestión de la empresa auditada | 35% | 56% | 23% | 49% |
| - la evolución futura de la empresa auditada | 50% | 68% | 35% | 47% |
| - la rentabilidad de la empresa auditada | 25% | 42% | 23% | 39% |
| - la solvencia de la empresa auditada | 59% | 64% | 29% | 41% |

Fuente: Procesamiento propio

El desacuerdo con las normas legales se refiere al hecho de que las Normas de Auditoría no están suficientemente adaptadas a las necesidades actuales de los usuarios y los resultados del trabajo de auditoría determinan una discrepancia de percepciones. Aquí podríamos referirnos al hecho de que los usuarios esperan el descubrimiento “de los fraudes y de los errores en la empresa auditada”, lo cual no está previsto en las Normas de Auditoría como responsabilidad del auditor o al hecho de que “la gestión de la empresa es adecuada”, o que “la empresa se encuentra en situación de solvencia” aspectos importantes para los usuarios en estas condiciones de fuerte crisis económica.

También como una observación a lo previsto por las Normas Internacionales de Auditoría son las respuestas de los usuarios que expresan el hecho de que el Informe de auditoría está excesivamente estandarizado o que utiliza un lenguaje muy técnico. La estructura del Informe de auditoría está descrita detalladamente en el marco de las NIA-s o en el marco de la Norma Técnica sobre el Informe de Auditoría de España, especificándose incluso los términos o las expresiones obligatorias a utilizar.

Las dos causas hasta ahora presentadas – desconocimiento de las normas legales o desacuerdo con las mismas – llevan a la existencia de *diferencias de perspectivas acerca de las normas legales*.

c. La percepción de los usuarios acerca del trabajo de los auditores financieros

Una parte de los directores financieros y de los usuarios de Rumanía y España manifestaron perspectivas bastante negativas acerca de temas que tienen que ver con el trabajo realizado por los auditores y expuestos en el cuestionario. Por ejemplo:

Tabla 9.29. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las percepciones de los directores financieros y los usuarios de España y Rumanía, acerca del trabajo realizado por los auditores

| | ESPAÑA | | RUMANÍA | |
|--|------------------------|----------|------------------------|----------|
| | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| Piensan que el trabajo de auditoría financiera dura mucho | 29% | 43% | 60% | 38% |
| Consideran que el coste de la auditoría financiera no se justifica | 47% | 16% | 46% | 13% |
| Declaran que la realización de un trabajo de auditoría tiene pocos beneficios para una empresa | 42% | 8% | 44% | 19% |

| | | | | |
|---|-----|-----|-----|-----|
| Consideran que la auditoría financiera no ofrece una buena protección contra el fraude | 43% | 36% | 22% | 26% |
| No creen que la opinión emitida por el auditor sea absolutamente independiente | 11% | 39% | 11% | 22% |
| Opinan que la auditoría de cuentas se efectúa en una empresa sólo cuando la misma representa una obligación legal | 46% | 41% | 13% | 53% |
| No consideran que se espera “demasiado” de los auditores financieros | 13% | 36% | 25% | 41% |

Fuente: Procesamiento propio

Recordamos también los porcentajes del apartado anterior, donde los directores y los usuarios manifiestan abiertamente que existe de su parte un sentimiento de insatisfacción en lo que concierne al papel y a los objetivos legales de la auditoría financiera.

d. La percepción del auditor financiero acerca de su propio trabajo

En el contexto económico actual podemos decir que la percepción misma del auditor financiero acerca de su propio trabajo ha sufrido una serie de modificaciones. Las respuestas al cuestionario nos demuestran una serie de sorpresas en este sentido:

Tabla 9.30. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las percepciones de los auditores de España y Rumanía, acerca de su propio trabajo

| | AUDITORES FINANCIEROS | |
|--|-----------------------|---------|
| | ESPAÑA | RUMANÍA |
| No consideran que los usuarios de informaciones financieras auditadas esperen “demasiado” de ellos. | 29% | 16% |
| Son conscientes y reconocen que existe un sentimiento de insatisfacción por parte de los usuarios de informaciones financieras auditadas en lo que concierne al papel y a los objetivos legales de la auditoría financiera | 34% | 43% |
| Creen que la auditoría financiera se realiza “sólo” si representa una obligación legal y que el mercado de la auditoría de cuentas, en las actuales condiciones de crisis económica disminuye continuamente | 43% | 26% |
| Reconocen que están interesados en dejar contenta a la dirección de las empresas auditadas y por ello poder mantener su clientela | 28% | 21% |

Fuente: Procesamiento propio

En tales condiciones, cada vez más auditores van cediendo ante las insistencias de los usuarios de ampliar el área de sus atribuciones legales, y:

Tabla 9.31. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las percepciones de los auditores financieros de España y Rumanía, sobre el tema de ampliar el área de sus atribuciones legales

| Expresar en el Informe de auditoría: | AUDITORES FINANCIEROS | |
|--|-----------------------|---------|
| | ESPAÑA | RUMANÍA |
| - cualquier tipo de irregularidad observada a lo largo del desarrollo de la misión | 30% | 37% |
| - su opinión sobre el modo de gestión de la empresa auditada | 35% | 19% |
| - su opinión sobre la evolución futura de la empresa auditada | 40% | 23% |
| - su opinión sobre la rentabilidad de la empresa auditada | 36% | 30% |
| - su opinión sobre la solvencia de la empresa auditada | 40% | 30% |

Fuente: Procesamiento propio

Si hablamos de la aceptación de nuevas atribuciones por parte de los auditores financieros, debemos destacar que 65% de los auditores de Rumanía y 33% de los auditores de España consideran que la realización de un trabajo de auditoría dura demasiado. De aquí, resulta una contradicción que merece ser explicada. Aceptar nuevas atribuciones por parte de los auditores supone efectuar nuevas pruebas y por tanto significaría que la misión de auditoría debería durar aún más, lo cual determinaría nuevos costes para los usuarios, tema también sensible. De aquí, resulta la necesidad de negociación entre los grupos interesados, con el fin de reducir las diferencias de perspectivas y expectativas presentes y futuras.

Si nos referimos a continuación a las percepciones de los auditores financieros acerca del Informe de auditoría - que representa el resultado del trabajo desarrollado por los mismos, observamos que:

Tabla 9.32. Resultados parciales del cuestionario concernientes a las percepciones de los auditores financieros de España y Rumanía, sobre el Informe de auditoría

| | AUDITORES FINANCIEROS | |
|--|-----------------------|---------|
| | ESPAÑA | RUMANÍA |
| Piensen que el Informe de auditoría es excesivamente estandarizado | 40% | 26% |
| Piensen que en el Informe de auditoría emplean un lenguaje muy técnico | 41% | 25% |
| Aceptan que no siempre la opinión expresada por ellos en el Informe de auditoría resulta comprensible | 27% | 16% |
| Consecuentemente, no consideran el Informe de auditoría un medio adecuado de comunicación con los usuarios | 22% | 16% |

Fuente: Procesamiento propio

Todos los porcentajes hasta ahora presentados en relación con las percepciones de los auditores acerca de su propio trabajo demuestran que, aunque la mayoría de los auditores no

aceptan nuevas atribuciones o consideran el Informe de auditoría un medio adecuado de comunicación con los usuarios, existen cada vez más voces que, a causa del nuevo contexto económico, entienden las necesidades reales de los usuarios y aceptan sus expectativas.

En nuestra opinión, todas estas percepciones de los usuarios acerca del trabajo realizado por los auditores financieros y las percepciones de los auditores financieros acerca de su propio trabajo, determinan *las diferencias de perspectivas en función de las percepciones*, presentadas en el Modelo.

e. Los intereses personales o de grupo

Tal como hemos señalado dentro del Modelo, una de las causas que determinan las diferencias de perspectivas entre los tres grupos que participaron en el estudio son los intereses personales o de grupo de los cuestionados. Estos se han manifestado en mayor medida en las afirmaciones relacionadas con la independencia de los auditores.

Por ejemplo, *los usuarios de informaciones financieras auditadas* están muy interesados en obtener una opinión independiente acerca de las cuentas anuales por parte de los auditores financieros. La mayoría de los usuarios no aceptan ningún tipo de “servicios adicionales” por parte de los auditores para las empresas que éstos auditan, y el 65% de los usuarios de Rumanía y el 72% de los usuarios de España no aceptan para los auditores financieros ni siquiera la prestación de “otros servicios” a las empresas que los mismos no auditan.

Además:

Tabla 9.33. Resultados parciales del cuestionario sobre los intereses personales o de grupo de los usuarios

| | USUARIOS | |
|--|----------|---------|
| | ESPAÑA | RUMANÍA |
| Se declaran a favor de la fijación para los auditores de un período máximo de ejercicio para la misma empresa | 77% | 49% |
| Desean la limitación de las ganancias de los auditores por parte de una sola empresa auditada | 47% | 41% |
| Piensen que la empresa de auditoría debe prohibir a los socios de auditoría la posesión de acciones u otros intereses materiales en la empresa auditada | 79% | 59% |
| Consideran que sería necesario que los auditores financieros estuviesen designados y que sus honorarios estuviesen establecidos por un organismo independiente | 56% | 39% |

Fuente: Procesamiento propio

En oposición con los intereses de los usuarios vienen los intereses de los *directores financieros*. Estos están interesados en una vinculación más fuerte de la actividad de los auditores a las empresas auditadas.

Tabla 9.34. Resultados parciales del cuestionario sobre los intereses personales o de grupo de los directores financieros

| | DIRECTORES FINANCIEROS | |
|---|-------------------------------|----------------|
| | ESPAÑA | RUMANÍA |
| No están de acuerdo con la prohibición de posesión de acciones por parte de los socios de auditoría en la empresa auditada | 57% | 64% |
| No están de acuerdo con la fijación de un período máximo de ejercicio a favor de la misma empresa | 45% | 56% |
| Desean elegir ellos solos los auditores financieros y no consideran que sea necesario que los mismos estén designados y que sus honorarios estén fijados por un organismo independiente | 45% | 61% |
| No están interesados en limitar las ganancias de los auditores por parte de una sola empresa auditada | 9% | 67% |

Fuente: Procesamiento propio

En lo concerniente a la prestación de “otros servicios” diferentes de la auditoría financiera a las empresas auditadas se nota una polarización de las respuestas entre los directores financieros y los usuarios. En general, los directores financieros aceptan la prestación de “otros servicios” por los auditores financieros, mientras que los usuarios no aceptan la prestación de los mismos, creyendo que de este modo sería afectada la independencia de los auditores.

La posición de los *auditores financieros* difiere de las posiciones de los usuarios y de la de los directores financieros de las empresas auditadas.

Tabla 9.35. Resultados parciales del cuestionario sobre los intereses personales o de grupo de los auditores

| | AUDITORES FINANCIEROS | |
|--|------------------------------|----------------|
| | ESPAÑA | RUMANÍA |
| Se declaran a favor de la prestación de otro tipo de servicios a las empresas que los mismos no auditan | 72% | 75% |
| No creen que sea necesario que los auditores estén designados y sobre todo que sus honorarios estén fijados por un organismo independiente | 64% | 56% |

Fuente: Procesamiento propio

En los siguientes casos las opiniones de los auditores financieros están muy divididas:

Tabla 9.36. Resultados parciales del cuestionario sobre los intereses personales o de grupo de los auditores

| Opinión sobre: | AUDITORES FINANCIEROS | | | |
|---|-----------------------|-----|---------|-----|
| | ESPAÑA | | RUMANÍA | |
| | SI | NO | SI | NO |
| - la limitación de las ganancias de los auditores de parte de una sola empresa auditada | 51% | 43% | 27% | 40% |
| - la fijación de un período máximo de ejercicio para la misma empresa | 45% | 43% | 40% | 40% |
| - prohibir la posesión de acciones en la empresa auditada | 66% | 43% | 47% | 40% |

Fuente: Procesamiento propio

f. La cultura nacional o la experiencia en el campo de la auditoría financiera

Tras el análisis de los resultados del cuestionario hemos observado que la cultura nacional o la experiencia acumulada a lo largo de los años en el campo de la auditoría financiera en un país influye en las perspectivas de los profesionales.

Por ejemplo,

- el 43% de los auditores financieros de Rumanía están de acuerdo, y
- el 44% de los auditores financieros de España no están de acuerdo, y
- el 46% de los directores financieros de Rumanía están de acuerdo, y
- el 72% de los directores financieros de España expresa una opinión nula,

cuando se refieren al hecho de que la auditoría financiera se realiza sólo cuando representa una obligación legal.

Observamos que en Rumanía casi la mitad de los auditores están convencidos de que la auditoría financiera se realiza sólo si representa una obligación legal, y el resto no están convencidos, o no puede decidirse, y en España casi la mitad están convencidos de que la auditoría financiera se efectúa aunque no represente una obligación legal, los restantes expresando una opinión nula o el desacuerdo.

Resulta que debido a que la auditoría financiera se efectúa en España desde hace más tiempo que en Rumanía, ha entrado en la conciencia pública como algo necesario, benéfico y se realiza aunque no represente una obligación legal. Las estadísticas de este país muestran que el 24% del total de las auditorías efectuadas en España son voluntarias, y las restantes son auditorías legales.

En Rumanía no hemos encontrado ninguna estadística que separe la auditoría voluntaria de la legal, pero de las opiniones de los auditores financieros resulta un sentimiento de insatisfacción frente a la actitud de las empresas ante la auditoría voluntaria. Observamos que el 46% de los directores financieros de Rumanía declaran claramente que la auditoría se efectúa sólo si es una obligación legal, y los restantes no se deciden o no están de acuerdo, mientras que en España sólo el 13% de los directores financieros están convencidos de ello.

En Rumanía este sentimiento de necesidad de la auditoría financiera se realizará con el tiempo. La auditoría financiera está percibida como algo nuevo, con un papel y unos objetivos todavía poco claros. Nuestra opinión es que en Rumanía siguen teniendo la primacía las “obligaciones legales”, lo que es obligatorio e impuesto. Si es “la ley” no se discute demasiado la legitimidad de la misma, sino que se aplica simplemente. El papel y el poder del Estado no se ponen en tela de juicio, no se impugnan tanto como en España.

En España parece que por encima del papel del Estado se impone el papel de la “economía de mercado”, de la democracia. Los ciudadanos, los profesionales están acostumbrados a expresar claramente sus descontentos, sus necesidades y que se les atienda. Por esta razón la polarización de las respuestas en España es mayor que en Rumanía. Los auditores de cuentas no ceden los derechos obtenidos, las atribuciones ya establecidas, mientras que los directores financieros y los usuarios de España exigen, con más fuerza que los de Rumanía, el cambio de las atribuciones de los auditores financieros en concordancia con el nuevo contexto económico y con sus nuevas necesidades. Es un país donde las leyes democráticas funcionan, y las fuerzas políticas se identifican y representan las necesidades de los ciudadanos.

En apoyo de nuestras afirmaciones vienen las respuestas de los encuestados cuando se refieren a “quiénes” son los que utilizan las informaciones financieras auditadas. En el capítulo anterior hemos realizado una jerarquización de los usuarios de informaciones financieras auditadas en los dos países. Observamos que en Rumanía el Estado ocupa el cuarto lugar como usuario de informaciones financieras auditadas, mientras que en España el Estado ocupa tan sólo el séptimo lugar. En España, el primer lugar está ocupado por la opinión pública, que en Rumanía ocupa tan sólo el tercer lugar. Resulta que en España el papel del Estado está al servicio de la opinión pública, para apoyar y servir la opinión pública, mientras que en Rumanía parece que el papel de los ciudadanos es sólo el de poner en aplicación las leyes impuestas por el Estado.

Otro aspecto deducido del análisis de las respuestas del cuestionario es el relacionado con la elevación de los límites obligatorios de auditoría.

- el 79% de los directores financieros de Rumanía desean subir los límites obligatorios de auditoría, y
- el 59% de los directores financieros de España no desean subir los límites obligatorios de auditoría.

Estos porcentajes demuestran otra vez la madurez del mercado de auditoría de España. Aunque en este país los límites obligatorios de auditoría están más bajos que en Rumanía, el poder de compra es mayor y las empresas alcanzan fácilmente estos límites, no se desea la elevación de los límites obligatorios de auditoría. En Rumanía, aunque los límites obligatorios están más altos, el poder de compra está más bajo, por tanto, las empresas no alcanzan fácilmente los límites obligatorios de auditoría, los directores financieros de Rumanía desean la elevación de los mismos.

Resulta que en Rumanía no se conocen, no se tiene conciencia de los beneficios que la auditoría de cuentas tiene sobre las informaciones financieras auditadas y sobre el ámbito económico en general, imponiéndose la educación del público en este sentido.

g. El contexto económico actual

La situación económica a nivel mundial está fuertemente marcada por la internacionalización de los cambios comerciales, “la globalización de las antiguas economías nacionales y del incremento sin precedente de la importancia de los mercados financieros” (Florea I. y otros, 2008).

Debido a los escándalos financieros que empezaron alrededor del año 2000 en Estados Unidos y que continuaron posteriormente en Europa, los usuarios perdieron la confianza en las cuentas anuales auditadas. “Se discute incluso sobre una conjetura internacional de pérdida de la credibilidad de los sistemas de información” (Florea I. y otros, 2008).

Después, en el año 2008 estalló la actual crisis económica mundial, con el hundimiento de la empresa *Lehman Brothers*, que fue seguido por el hundimiento de otras empresas americanas y que después se extendió con rapidez por todo el mundo. Los estados empezaron a reaccionar. En Estados Unidos ha entrado en vigor *The Sarbanes Oxley Act of 2002*, conocida también bajo el nombre de *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*

que ha influido en los administradores y los auditores de todo el mundo. En muchos casos la imagen de los auditores ha sido asociada a estos fracasos, lo cual ha degradado las percepciones de los usuarios acerca de la ética de los auditores financieros.

A nivel internacional existen estudios que destacaron los efectos de la crisis económica sobre las percepciones de los auditores financieros. Tal estudio es el de la empresa *PriceWaterhouse Coopers* (2011), dirigido a los inversores de Inglaterra y se refirió a cuál es el papel y la utilidad del oficio de auditoría financiera para los mismos, en el contexto de la actual crisis económica. Los resultados del estudio han destacado el hecho de que los inversores tienen necesidad de un mayor nivel de aseguramiento por parte de los auditores, de informaciones más claras sobre las compañías que auditan y de informaciones suplementarias relacionadas con la continuidad de la actividad, de los resultados financieros, de la gobernación corporativa y cuestiones estratégicas de la empresa auditada. Incluso se habla de una redefinición de la profesión de auditoría, dando ciertas soluciones, como por ejemplo: la posibilidad de que los usuarios entren en contacto con los auditores para poder pedir aclaraciones concernientes a las cuentas anuales auditadas, la posibilidad de que los auditores financieros se encuentren repetidas veces con los accionarios de la empresa y con el comité de auditoría durante el trabajo y existen propuestas relacionadas con el modo de presentar los resultados de un trabajo, de una forma menos rígida, impuesta, o incluso bajo forma de calificativos, igual que en el caso de las agencias de rating. Asimismo, se necesita mayor atención ante los nuevos y complejos productos financieros y una mejor transparencia de las operaciones.

En el actual contexto económico, el papel y la utilidad de la auditoría financiera han llegado a ser un tema controvertido. Las diferencias de perspectivas y expectativas se manifiestan más acentuadamente, ya que la confianza de los usuarios en el trabajo de los auditores se ha perdido, y la imagen independiente de los mismos ha sufrido mucho. Las condiciones económicas más difíciles inducen a los directores financieros a alterar las cuentas anuales, lo cual dificulta aún más la actividad de los auditores financieros de ofrecer una “seguridad razonable” de que las cuentas anuales presentan la “imagen fiel” de la empresa auditada.

Las últimas tres causas presentadas – los intereses personales o de grupo, la cultura nacional y la experiencia en el campo de auditoría y el contexto económico actual – determinan las llamadas *diferencias de perspectivas en función de grupo, país o período*.

h. La calidad del trabajo realizado por el auditor financiero

La calidad del trabajo realizado por el auditor financiero en una misión de auditoría se refiere a la actividad concreta realizada por los auditores, el cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría, del Código Ético y de las normas de calidad necesarias en un trabajo de auditoría.

La verdad es que las afirmaciones de este cuestionario no se han referido mucho a estos aspectos, debido a que ellos se refieren a casos concretos, particulares y no a percepciones generales, como son las que nosotros estamos analizando.

La afirmación que se refiere en cierta manera a aspectos relacionados con la cualidad del trabajo realizado por los auditores es que “La auditoría financiera aporta “valor añadido” a la sociedad auditada”.

Se supone que si el auditor financiero desarrollara su trabajo de auditoría en conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas de Ética y con las Normas de Calidad resultaría una misión correcta y fidedigna. El cumplimiento de estas normas supone el hecho de que el auditor ha respetado sus atribuciones legales, morales y profesionales, por tanto, las informaciones financieras auditadas son más fidedignas, y los usuarios pueden tomar decisiones en conocimiento de la causa y con más confianza.

El 80% de los usuarios de Rumanía y el 65% de los usuarios de España están de acuerdo que la auditoría financiera aporta “valor añadido” a la empresa auditada. De ahí deducimos que la mayoría de los usuarios aprecian positivamente la calidad del trabajo que los auditores financieros están realizando.

i. La calidad de la comunicación

Otra causa que influye en las percepciones de los usuarios de informaciones financieras auditadas es la calidad con la cual los auditores financieros comunican los resultados del trabajo de auditoría por medio del Informe de auditoría. Las características del Informe de auditoría representan un tema de discusión para diferentes categorías de usuarios desde hace mucho tiempo. Por esta razón, hemos integrado en el cuestionario afirmaciones que se refieren a este tema. Así:

Tabla 9.37. Resultados parciales del cuestionario concernientes a la calidad de la comunicación de los resultados de un trabajo de auditoría, mediante de el Informe de auditoría

| | ESPAÑA | | RUMANÍA | |
|--|------------------------|----------|------------------------|----------|
| | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS | DIRECTORES FINANCIEROS | USUARIOS |
| Consideran que el Informe de auditoría es excesivamente estandarizado | 59% | 67% | 12% | 25% |
| Crean que el lenguaje que los auditores emplean en el Informe es muy técnico | 61% | 48% | 17% | 23% |
| Declaran que el lenguaje empleado en el Informe es ambiguo | 6% | 26% | 26% | 19% |
| Consideran que la opinión expresada en el Informe de auditoría no es comprensible | 7% | 17% | 16% | 16% |
| Opinan que los objetivos de la auditoría no están expresados de una forma clara en el Informe de auditoría | - | 11% | 8% | 18% |
| Consideran que el Informe de auditoría no es un medio adecuado de comunicación con los usuarios | 50% | 25% | 11% | 22% |

Fuente: Procesamiento propio

De los porcentajes presentados se puede deducir que una parte de los usuarios tienen perspectivas negativas acerca del trabajo realizado por los auditores financieros, tanto durante el desarrollo del trabajo de auditoría como también del modo de presentación de los resultados de su trabajo en el Informe de auditoría. Las causas que producen las *diferencias de perspectivas acerca del trabajo realizado por el auditor* se deben a que los auditores, que dentro del trabajo de auditoría, no respetan ciertas normas legales, o, puede que se deban a los reglamentos legales que establecen muy estrictamente la forma y el contenido del Informe de auditoría.

Como hemos señalado anteriormente, las 4 categorías de diferencias de perspectivas actuales determinan en el futuro expectativas diferentes de los usuarios de informaciones financieras auditadas. Estas expectativas pueden ser realistas o irrealistas.

- *Las expectativas realistas* son “las expectativas en concordancia con los reglamentos legales vigentes”, pero también aquellas “expectativas necesarias” debido a los cambios que se han producido en el contexto económico. El papel del auditor financiero debe estar cambiando continuamente, al mismo tiempo que los cambios del ámbito económico, social o político. No se debe olvidar el papel “social” de la auditoría financiera. Los objetivos de las polémicas sobre el tema “audit. expectation

gap” son exactamente las de “conducir a una evolución del papel del auditor y de sus tareas concretas” (Turlea E. y otros, 2011, págs. 3-11).

- *Las expectativas irrealistas* son las “expectativas” de los usuarios frente a los rendimientos posibles de los auditores. Si consideramos las disposiciones legales que el auditor debe respetar durante la planificación y desarrollo de su trabajo, podemos observar que existen perspectivas irrealistas, tanto por parte de los directores financieros como por parte de los usuarios.

Las expectativas de los usuarios se relacionan con aspectos tales como: “detectar los fraudes y los errores”, “el modo de gestión de la empresa auditada”, “la solvencia de la empresa auditada”, “la rentabilidad de la empresa auditada” o “la expresión en el Informe de auditoría de cualquier tipo de irregularidad observada durante el desarrollo del trabajo de auditoría”. De señalar que estas expectativas no han sido expresadas vehementemente sino de una forma moderada, que invita a discusiones y negociación con los auditores en el sentido de aceptación de nuevas responsabilidades por parte de los mismos. De destacar que las respuestas de una parte de los auditores financieros indican que las opiniones de los mismos, en lo concerniente a la aceptación de nuevas responsabilidades, van cambiando continuamente, en el sentido de aceptar la negociación de nuevas responsabilidades, gracias a la comprensión del nuevo contexto económico pero también del “papel social” de la auditoría financiera.

La importancia del Modelo:

- Explica las diferencias de percepciones existentes entre los auditores, directores financieros y entre los usuarios de Rumanía y España.
- El Modelo ayuda a explicar el origen de las diferencias de perspectivas y expectativas que existen entre los tres grupos.
- El Modelo ayuda a la comprensión de las causas que llevan a la aparición de las diferencias de perspectivas y expectativas, lo cual puede llevar a la atenuación de las mismas.
- Partiendo de los tres grupos interesados en el trabajo del auditor se llega a la presentación de los factores que interaccionan en el entorno de la auditoría, lo cual contribuye a la comprensión de las presiones reales que se ejercen sobre los auditores financieros.

- El Modelo propone por sí mismo soluciones para atenuar las diferencias de perspectivas y expectativas: así, para las expectativas irrealistas se recomiendan medidas de educación del gran público acerca de las responsabilidades reales de los auditores, y en el caso de las expectativas realistas se recomienda la modificación de los reglamentos legales vigentes relacionados con las atribuciones de los auditores, en concordancia con las necesidades actuales. Se necesita una aproximación entre estos dos puntos – lo que el auditor financiero hace en realidad y lo que los usuarios creen que él debería hacer.
- El Modelo contribuye a la evolución de los reglamentos legales vigentes, en conformidad con las necesidades actuales, la auditoría financiera siendo una profesión dinámica.

La creación de este Modelo se ha hecho por analogía con los Modelos encontrados en la literatura de especialidad y la validez del mismo es dada por los resultados del cuestionario y por la “fuerza explicativa de la construcción obtenida” (Ionașcu I., 2007).

CAP. 10

DEMONSTRACIÓN DE HIPÓTESIS DEL TRABAJO EMPÍRICO

10.1. DEMOSTRACIÓN DE LA PRIMERA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA

El objetivo perseguido a lo largo de la investigación empírica ha sido el de ofrecer una apreciación concerniente a las percepciones y expectativas que los auditores financieros, los directores financieros y los usuarios tienen sobre el trabajo del auditor financiero. En este sentido, vamos a ofrecer una síntesis de los resultados obtenidos para las preguntas formuladas en el cuestionario, de modo que podamos concluir si la primera hipótesis de la investigación ha quedado demostrada.

En Rumanía, tras el análisis de los resultados recibidos con ayuda del Test Kruskal Wallis han resultado 46 diferencias significativas de perspectivas y expectativas, para niveles de significación de 5% ó 1%. La situación se presenta tal como sigue:

Tabla 10.1. Diferencias significativas entre los tres grupos de Rumania, en conformidad con los resultados del Test Kruskal Wallis

| | TOTAL AFIRMACIONES | DIFERENCIAS SIGNIF. 5% | DIFERENCIAS SIGNIF. 1% | TOTAL DIFERENCIAS |
|--------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|
| EL PAPEL DEL AUDITOR | 14 | 0 | 7 | 7 |
| UTILIDAD DE LA AUDITORÍA | 20 | 3 | 11 | 14 |
| INDEPENDENCIA | 17 | 2 | 15 | 17 |
| EL INFORME DE AUDITORÍA | 10 | 2 | 6 | 8 |
| TOTAL | 61 | 7 | 39 | 46 |

Fuente: procesamiento propio

En España, tras el análisis de los resultados recibidos con ayuda del Test Kruskal Wallis, han resultado un número de 52 diferencias significativas:

Tabla 10.2. Diferencias significativas entre los tres grupos de España, en conformidad con los resultados del Test Kruskal Wallis

| | TOTAL AFIRMACIONES | DIFERENCIAS SIGNIF. 5% | DIFERENCIAS SIGNIF. 1% | TOTAL DIFERENCIAS |
|--------------------------|---------------------------|-------------------------------|-------------------------------|--------------------------|
| EL PAPEL DEL AUDITOR | 14 | 3 | 10 | 13 |
| UTILIDAD DE LA AUDITORÍA | 20 | 2 | 17 | 19 |
| INDEPENDENCIA | 17 | 1 | 12 | 13 |
| EL INFORME DE AUDITORÍA | 10 | 0 | 7 | 7 |
| T O T A L | 61 | 6 | 46 | 52 |

Fuente: procesamiento propio

Del análisis de las 61 afirmaciones con ayuda del Test Kruskal Wallis han resultado las siguientes diferencias:

- 46 diferencias significativas entre los tres grupos de Rumanía (el 75,41%).
- 52 diferencias significativas entre los tres grupos de España (el 85,24%).

Tabla 10.3. La situación de las diferencias significativas descubiertas, en conformidad con los resultados del Test Kruskal Wallis

| TOTAL AFIRMACIONES EN LA ENCUESTA | TOTAL DIFERENCIAS SIGNIFICATIVAS ENTRE LOS 3 GRUPOS DE RUMANÍA | TOTAL DIFERENCIAS SIGNIFICATIVAS ENTRE LOS 3 GRUPOS DE ESPAÑA |
|--|---|--|
| 61 | 46 | 52 |

Diferencias significativas para un nivel de significación de 5% y 1%

Fuente: procesamiento propio

En base a los datos presentados, concluimos que la primera hipótesis de la investigación empírica conforme la cual existen diferencias de perspectivas y expectativas entre los auditores financieros, los directores de empresas auditadas y los usuarios de informaciones financieras auditadas, en lo concerniente a la independencia, al papel y la utilidad de la auditoría financiera, queda demostrada.

10.2. DEMOSTRACIÓN DE LA SEGUNDA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA

Para demostrar la segunda hipótesis, hemos recurrido al Test Mann Whithney, con ayuda del cual hemos buscado diferencias significativas entre las parejas de grupos especificados, de los dos países. Las diferencias encontradas tras la aplicación del Test Mann Whitney se presentan a continuación:

Tabla 10.4. Diferencias significativas entre las parejas de grupos de auditores financieros, directores financieros y usuarios de los dos países, en conformidad con el Test Mann Withney

| | TOTAL AFIRMACIONES | DIFERENCIAS ENTRE LOS AUDITORES DE RUMANÍA Y ESPAÑA | DIFERENCIAS ENTRE LOS DIR. FINANC. DE RUMANÍA Y ESPAÑA | DIFERENCIAS ENTRE LOS UTILIZADORES DE RUMANÍA Y ESPAÑA |
|--------------------------|-------------------------------|--|---|---|
| EL PAPEL DEL AUDITOR | 14 | 4 | 10 | 6 |
| UTILIDAD DE LA AUDITORÍA | 20 | 16 | 13 | 11 |
| INDEPENDENCIA | 17 | 7 | 9 | 11 |
| EL INFORME DE AUDITORÍA | 10 | 8 | 5 | 7 |
| T O T A L | 61 | 35 | 37 | 35 |

Diferencias significativas para un nivel de significación de 5% y 1%

Fuente: procesamiento propio

Del análisis de los datos presentados con ayuda del Test Mann Withney han resultado las siguientes diferencias:

- 35 diferencias significativas entre los auditores financieros de Rumanía y España (57,37%).
- 37 diferencias significativas entre los directores financieros de Rumanía y España (60,65%).
- 35 diferencias significativas entre los usuarios de Rumanía y España (57,37%).

En base a estos datos podemos concluir que queda demostrada también la segunda hipótesis de la investigación empírica, que dice que existen diferencias de perspectivas y expectativas entre Rumanía y España, en cuanto a la independencia, al papel y la utilidad de la auditoría financiera.

PARTE III

PROPUESTAS DE LA INVESTIGACIÓN

CAP. 11

PROPUESTAS QUE SE DESPRENDEN DE LA INVESTIGACIÓN REALIZADA

11.1. EL ANÁLISIS SWOT

La pregunta de esta investigación es la siguiente: “¿El estado actual de evolución de la auditoría financiera corresponde a las necesidades, perspectivas y expectativas actuales de los usuarios de informaciones financieras auditadas de Rumanía y España? Como consecuencia, el objeto principal de esta investigación ha sido el de conocer el estado actual de la auditoría financiera en Rumanía y España con el fin de identificar posibilidades de mejora de este sector y de aproximar las perspectivas y expectativas de los usuarios, de los directores financieros y de los auditores financieros.

Para alcanzar este objetivo hemos decidido realizar un Análisis SWOT, ya que con ayuda del mismo se puede construir una imagen de conjunto sobre la situación actual de auditoría financiera. El análisis S.W.O.T. representa una de las más importantes técnicas de management, de evaluación de la situación en cierto momento, y su denominación es un acrónimo de las siguientes palabras del inglés: *Strenghts* = Puntos fuertes; *Weaknesses* = Puntos flojos; *Opportunities* = Oportunidades; *Threats* = Amenazas.

Ya que hemos encontrado situaciones particulares en cada uno de los dos países, vamos a hacer dos Análisis SWOT – uno para Rumanía y otro para España.

En base a los puntos débiles descubiertos, pero también a las amenazas, intentaremos hacer algunas propuestas de mejoramiento de la situación existente. Las propuestas concretas serán dirigidas a Rumanía o a España pero, en caso de que ciertos puntos débiles se hayan identificado en ambos países, permitiéndolo las condiciones, también haremos propuestas de mejoramiento comunes.

11.1.1. Análisis SWOT para Rumanía

| PUNTOS FUERTES – Rumanía | PUNTOS DÉBILES – Rumanía |
|---|--|
| <p>1. Transposición de los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE mediante la adopción de la Ley nº 26/2010 para la modificación y complemento de la O.U.G. 75/1999;</p> <p>2. Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría aclaradas, en el sentido de su traducción integral, que se aplican en Rumanía a partir del día 15 de Diciembre de 2009;</p> <p>3. Adopción de la Norma Internacional de Control de Calidad Interno (NCCI), que se aplica en Rumania a partir del día 15 de Diciembre de 2009, para todos los servicios que se suscriben a las Normas para misiones IAASB es decir: ISA, ISRE, ISAE e ISRS;</p> <p>4. En Rumanía se ha observado un ritmo más rápido del proceso de convergencia con las normas internacionales y de armonización con los reglamentos europeos que en España;</p> <p>5. A nivel general, las opiniones de los tres grupos concernientes a la auditoría financiera son más positivas, más optimistas que las de los profesionales de España.</p> | <p>1. El alto nivel de los límites legales obligatorios de auditoría;</p> <p>2. En raport con el nivel alto de publicidad de los datos referentes al mercado de auditoría que se practica en España, en los Informes Anuales de la Comisión de la Camera de los Auditores Financieros de Rumanía se presentan muy pocos datos relacionados con el mercado de auditoría de Rumanía;</p> <p>3. La falta de un período de consulta pública de los auditores, en el caso de introducción de nuevos reglamentos;</p> <p>4. En Rumanía el número total de los auditores activos ha subido en 10 años, 10 veces, mientras que en España al principio hubo una gran subida y después durante 20 años el número de los auditores activos ha quedado aproximadamente constante, aunque ha habido un fuerte desarrollo económico, y el número de las empresas obligadas a auditarse ha subido continuamente.</p> <p>5. El crecimiento continuo del número de auditores, personas físicas no activas;</p> <p>6. Los auditores personas físicas que facturan de las actividades de auditoría a nivel de Rumanía del año 2010 representan sólo un porcentaje de 17% del total;</p> <p>7. Una parte de los directores financieros y de los usuarios no conocen las normas legales vigentes relacionadas con el trabajo de los auditores financieros, lo cual determina por sus partes expectativas irrealistas;</p> <p>8. Existe una diferencia entre lo que los usuarios esperan de los auditores y lo que éstos hacen en realidad.</p> <p>9. La existencia de un sentimiento de insatisfacción por parte de los directores financieros y de los usuarios en lo que concierne al papel y la utilidad de la auditoría financiera;</p> <p>10. Una parte de los directores financieros de Rumanía consideran que la auditoría financiera no aporta “valor añadido” a la empresa auditada y que el coste de la auditoría financiera no se justifica;</p> <p>11. La falta en Rumanía de una Corporación profesional de los auditores.</p> <p>12. La fuerte expansión de las empresas Big Four en Rumanía;</p> |

| | |
|---|---|
| | <p>13. Tras la aplicación del cuestionario se ha constatado una polarización fuerte de los resultados por temas relacionados con la independencia de los auditores en Rumanía, en función de los intereses de cada grupo;</p> <p>14. Existe un fenómeno de desconfianza de los usuarios en el trabajo de los auditores y en la independencia de los mismos.</p> <p>15. La aplicación no uniforme de la importancia relativa en Rumanía;</p> <p>16. Los usuarios están menos contentos que los dos restantes grupos cuestionados de Rumanía, en lo concerniente a la forma y contenido del Informe de auditoría.</p> |
| OPORTUNIDADES – Rumanía | AMENAZAS – Rumanía |
| <p>1. La adhesión a la Unión Europea en el año 2007 ha abierto nuevas perspectivas para el desarrollo de la auditoría financiera;</p> <p>2. El deseo de los organismos internacionales de alcanzar la convergencia en lo concerniente a las reglamentaciones contables y de auditoría, para asegurar la comparabilidad de las informaciones financieras a nivel internacional;</p> <p>3. El deseo de armonizar las reglamentaciones contables y de auditoría por parte de las instituciones europeas y de los estados miembros;</p> <p>4. La revisión y actualización por IFAC de las Normas Internacionales de Auditoría (aclaradas), que representan en este momento la más importante referencia a nivel internacional en lo relativo a la auditoría financiera;</p> <p>5. Difusión de la Carta Verde por parte de la Comisión Europea, prueba la continua preocupación de las instituciones europeas por armonizar la auditoría financiera en Europa y por disminuir las diferencias de perspectivas y expectativas que existen entre los grupos interesados en el trabajo de los auditores;</p> <p>6. Los resultados del cuestionario demuestran que las múltiples discusiones polémicas que hubo sobre el tema del papel y utilidad de la auditoría financiera, en el actual contexto económico llevaron a una actitud de comprensión y aceptación por parte de los auditores financieros de la necesidad de realizar unos cambios en el marco de esta profesión.</p> | <p>1. El contexto económico actual a nivel mundial y europeo, dominado por la crisis económica;</p> <p>2. No comparabilidad de las cuentas anuales a nivel internacional;</p> <p>3. El período largo de estancamiento y declive económico producido por la crisis económica;</p> <p>4. Inestabilidad macroeconómica;</p> <p>5. El fenómeno de desconfianza de los usuarios en el trabajo de los auditores y en la independencia de los mismos.</p> |

11.1.2. Análisis SWOT para España

| PUNTOS FUERTES – España | PUNTOS DÉBILES – España |
|---|---|
| <p>1. La adhesión de España a la Unión Europea en el año 1986 ha abierto nuevas perspectivas para el desarrollo a nivel económico de este país. La auditoría financiera se ha desarrollado al mismo tiempo que la economía española y podemos afirmar incluso que ha respaldado el progreso económico, mediante el suministro de informaciones financieras auditadas en las cuales los inversores han podido fundamentar sus decisiones empresariales.</p> <p>2. Transposición de los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE a través de la adopción de la Ley nº 12/2010, que después ha sido abrogada y sustituida por TRLAC/2001;</p> <p>3. La modificación de ciertas Normas Técnicas de Auditoría de tal manera que las mismas no entren en contradicción con las Normas Internacionales de Auditoría;</p> <p>4. La adopción de la Norma Internacional de Control de la Calidad, que representa una traducción y adaptación de ISQC1 a las características de España, que se aplican a partir del día 1 de Enero de 2013;</p> <p>5. La existencia de las tres Corporaciones Profesionales (ICJC, REA, REGA) que luchan por los derechos de los auditores financieros y tienen un papel decisivo en el proceso de formación, preparación profesional y adaptación de los auditores a las exigencias de las nuevas reglamentaciones;</p> <p>6. El volumen de los cobros de los auditores financieros han subido en los últimos 20 años, más de 2000 veces, lo cual demuestra el extraordinario desarrollo económico que ha tenido lugar en este país en los años de post-adhesión (en el año 1990 – 347 millones euros, y en el año 2010 – 739.491 millones euros);</p> <p>7. El Informe Anual del ICAC de España se completa cada año con la publicación de la “Situación de la auditoría de cuentas en España”, que juntos aportan un volumen más importante de datos sobre el mercado de auditoría, que el que publica la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía;</p> <p>8. Como característica general de las respuestas recibidas por parte de los tres grupos que participaron en la realización del estudio empírico apreciaríamos el hecho de que los profesionales españoles expresan más abiertamente sus perspectivas y expectativas.</p> | <p>1. En España se ha observado un ritmo más lento en el proceso de convergencia a las normas internacionales y de armonización con los reglamentos europeos que en Rumania;</p> <p>2. No adopción por completo de las Normas Internacionales de Auditoría;</p> <p>3. NCCI de España representa una traducción y adaptación de ISQC1 a las condiciones de España y se refiere sólo a los trabajos de auditoría financiera, y no a las misiones de revisión, aseguramiento y servicios conexos;</p> <p>4. La Norma Técnica de Calidad de 1993 que se refiere al control de la calidad a nivel de trabajos de auditoría ha sido sustituida por NCCI, que se refiere al sistema de control de la calidad a nivel de empresa de auditoría, y la NIA 220 aún no ha sido adoptada en España;</p> <p>5. La inexistencia en España de un Organismo de Supervisión Pública independiente de ICAC, tal como prevén los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE;</p> <p>6. El aumento continuo del número de auditores no activos;</p> <p>7. El mercado de auditoría está completamente dominado por las empresas de auditoría. Los auditores independientes han facturado de actividades de auditoría menos del 10% del total de las facturaciones anuales en España;</p> <p>8. La disminución del volumen de cobros de actividades de auditoría, después del año 2008;</p> <p>9. El desconocimiento por parte de los directores financieros y por los usuarios de España de las normas legales vigentes, relacionadas con el trabajo de los auditores financieros, lo cual determina expectativas irrealistas;</p> <p>10. La existencia de un sentimiento de insatisfacción de los directores financieros y de los usuarios de España en lo concerniente al papel y la utilidad de la auditoría financiera;</p> <p>11. Una parte de los directores financieros de España considera que la auditoría financiera no aporta “valor añadido” a la empresa auditada y que “el coste de la auditoría financiera no se justifica”;</p> <p>12. A nivel general, las opiniones de los tres grupos de España con respecto a la auditoría financiera son más negativas que las</p> |

| | <p>de los profesionales de Rumanía;</p> <p>13 La fuerte expansión de las empresas Big Four en España;</p> <p>14. Tras la aplicación del cuestionario se ha constatado una fuerte polarización de los resultados sobre temas relacionados con la independencia de los auditores en España, en función de los intereses de cada grupo;</p> <p>15. Existe un fenómeno de desconfianza de los usuarios sobre el trabajo de los auditores y en la independencia de los mismos;</p> <p>16. La aplicación no uniforme de la importancia relativa en España;</p> <p>17. Los usuarios expresan una opinión más negativa que los restantes dos grupos cuestionados de España en lo concerniente a la forma y el contenido del Informe de auditoría.</p> |
|--|---|
| OPORTUNIDADES – España | AMENAZAS – España |
| <p>1. El deseo de los organismos internacionales de alcanzar la convergencia en lo concerniente a las reglamentaciones contables y de auditoría, para asegurar la comparabilidad de las informaciones financieras a nivel internacional;</p> <p>2. El deseo de armonizar las reglamentaciones contables y de auditoría por parte de las instituciones europeas y de los estados miembros;</p> <p>3. La revisión y actualización por IFAC de las Normas Internacionales de Auditoría (aclaradas), que representan en este momento la más importante referencia a nivel internacional en lo relativo a la auditoría financiera;</p> <p>4. Difusión de la Carta Verde por parte de la Comisión Europea, prueba la continua preocupación de las instituciones europeas por armonizar la auditoría financiera en Europa y por disminuir las diferencias de perspectivas y expectativas que existen entre los grupos interesados en el trabajo de los auditores;</p> <p>5. Los resultados del cuestionario demuestran que las múltiples discusiones polémicas que hubo sobre el tema del papel y utilidad de la auditoría financiera, en el actual contexto económico, llevaron a una actitud de comprensión y aceptación por parte de los auditores financieros de la necesidad de realizar unos cambios en el marco de esta profesión.</p> | <p>1. El contexto económico actual a nivel mundial y europeo, dominado por la crisis económica;</p> <p>2. No comparabilidad de las cuentas anuales a nivel internacional;</p> <p>3. El período largo de estancamiento y declive económico producido por la crisis económica en España;</p> <p>4. Inestabilidad macroeconómica;</p> <p>5. El fenómeno de desconfianza de los usuarios en el trabajo de los auditores y en la independencia de los mismos.</p> |

11.2. PROPUESTAS DE MEJORAMIENTO DE LOS PUNTOS DÉBILES

En base al análisis de los puntos débiles y de las amenazas descubiertas en los dos países hemos intentado identificar posibilidades de mejoramiento de los mismos con vistas al aumento de la “calidad” de las informaciones financieras auditadas.

Como se puede observar las amenazas identificadas tanto para Rumanía como para España son idénticas y son generadas por el contexto económico actual – el desencadenamiento de la crisis económica mundial, el período de declive económico, la inestabilidad macroeconómica que se manifiestan en toda Europa han llevado a la aparición del fenómeno de desconfianza de los usuarios de informaciones financieras auditadas en la profesión de auditoría.

Esta crisis obliga a reanalizar la forma en que se ejecuta la auditoría, cuál debe ser el porvenir de la misma, de manera que responda a las necesidades de las empresas del siglo XXI y que no esté condenada a desaparecer por ineficaz.

11.2.1. Rumanía

PUNTO DÉBIL 1. El alto nivel de los límites legales obligatorios de auditoría de las cuentas anuales;

Si nos referimos al nivel de los límites legales obligatorios de auditoría, en algunos países sigue existiendo el concepto de “auditoría universal”, conforme al cual todas las empresas están obligadas a auditar sus cuentas anuales. Hoy en día este concepto va perdiendo más y más terreno en Europa, donde según la nueva Directiva 2013/34/CE se propone el aumento del nivel de las variables (número de empleados, activos y cifra de negocios neta) que se utilizan para definir a las PYMES.

Tabla 11.1. Criterios de clasificación de las empresas, propuestas por la Directiva 2013/34/CE

| CATEGORIA DE EMPRESA | NUMERO EMPLEADOS | CIFRA DE NEGOCIOS | TOTAL ACTIVOS |
|----------------------|------------------|-------------------|-----------------|
| Microempresas | 10 | hasta 350.000 € | Hasta 700.000 € |
| Empresas pequeñas | 11- 50 | hasta 8 mil € | hasta 4 mil € |
| Empresas medianas | 51 – 250 | hasta 40 mil € | hasta 20 mil € |
| Empresas grandes | Más de 250 | más de 40 mil € | más de 20 mil € |

Fuente: procesamiento propio

Hoy en día, la Directiva 2006/43/CE permite que las empresas que no superan ciertos límites no están obligadas a auditar sus cuentas anuales. Estos límites están fijados independientemente en cada estado miembro. Así, en Rumanía y España la situación se presenta de la siguiente manera:

Tabla 11.2. Los límites obligatorios de auditoría en Rumanía y España

| | RUMANÍA | | ESPAÑA | |
|--------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| | Cuentas anuales individuales | Cuentas anuales consolidadas | Cuentas anuales individuales | Cuentas anuales consolidadas |
| Total activos | 3.650 | 17.520 | 2.850 | 11.400 |
| Cifra de negocios | 7.300 | 35.040 | 5.700 | 22.800 |
| Numero asalariados | 50 | 250 | 50 | 250 |

*Las cifras están expresadas en miles de euros

Fuente: procesamiento propio

Si analizamos la situación de Rumanía, todas las categorías de empresas se pueden enmarcar en estos límites obligatorios de auditoría, salvo las microempresas. Los criterios por los cuales una empresa de Rumanía se enmarca en una u otra categoría, en conformidad con la Ley 346/2004 son los siguientes:

Tabla 11.3. Criterios de clasificación de las empresas en Rumanía

| CATEGORIA DE EMPRESA | NUMERO EMPLEADOS | CIFRA DE NEGOCIOS | TOTAL ACTIVOS |
|-----------------------------|-------------------------|--------------------------|----------------------|
| Microempresas | 1 – 9 | hasta 2 mil € | hasta 2 mil € |
| Empresas pequeñas | 10- 49 | hasta 10 mil € | hasta 10 mil € |
| Empresas medianas | 50 – 249 | hasta 50 mil € | hasta 43 mil € |
| Empresas grandes | 250 – 999 | - | - |
| Empresas muy grandes | 1000 o más | - | - |

Fuente: procesamiento propio

Como podemos observar en la tabla 11.2., Rumanía ha establecido límites obligatorios más elevados que España y se halla entre los países europeos con los límites de auditoría más altos. A continuación presentaremos la distribución de los países de Europa en función de los límites máximos de auditoría escogidos:

Tabla 11.4. Límites máximos obligatorios de auditoría en Europa

| PAÍSES | CIFRA DE NEGOCIOS | TOTAL ACTIVOS |
|--|----------------------|------------------------|
| Austria, Alemania, Irlanda, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos, Eslovenia | > 8,00 mil. € | > 4,00 mil. € |
| Bélgica, Chipre, Inglaterra, Rumanía | < 8,0 mil. € | < 4,0 mil. € |
| Grecia, Polonia, España, Noruega (para Total activos) | entre 5 y 5,7 mil. € | entre 2,5 y 3 mil. € |
| Cehia, Francia, Lituania, Portugal, Slovakia, Croacia (para Cifra de negocios) | entre 2 y 4,9 mil. € | entre 1 y 1,9 mil. € |
| Bulgaria, Dinamarca, Estonia | entre 1 y 1,9 mil. € | entre 0,5 y 0,9 mil. € |
| Finlandia, Hungría, Letonia, Malta, Suecia, Croacia (para Total activos), Noruega (para Cifra de negocios) | < 1,00 mil. € | < 0,5 mil. € |
| TOTAL 29 países | - | - |

Fuente: FEE (2013)

A partir de este cuadro podemos decir que Rumanía ha fijado los límites obligatorios de auditoría igual que Bélgica e Inglaterra, y más elevados que España, Noruega, Francia o Portugal, aunque, el nivel de desarrollo económico de Rumanía es mucho inferior. Las empresas de grandes dimensiones de los países mencionados llegan de manera relativamente fácil a estos límites, debido a que el poder adquisitivo es mayor y de esta manera el nivel de la cifra de negocios de estas empresas aumenta con facilidad.

Por ejemplo España, que tiene un PIB de aproximadamente 20 veces mayor que el PIB de Rumania opta por límites obligatorios más bajos.

Teniendo en cuenta el nivel económico actual de Rumanía y las perspectivas futuras de desarrollo, consideramos que el nivel de los límites fijados por Rumanía es demasiado alto. Por eso *proponemos la modificación del art. 5(1) de la O.M.F.P. 3055/2009 en el sentido de disminución del nivel de los límites legales obligatorios de auditoría más cerca de la realidad rumana, es decir entre 5 y 5,7 millones euros para la cifra de negocios y entre 2,5 y 3 millones euros para total activos.*

Algunas de las respuestas a la “pregunta abierta” del cuestionario apoyan nuestra propuesta, señalando como un problema importante de la auditoría de hoy en Rumanía el siguiente: “La auditoría financiera debería extenderse a todas las entidades”, “Debe extenderse la masa de las empresas que han de ser auditadas” o “El mercado de auditoría es poco desarrollado – deben modificarse los criterios que imponen la obligación de efectuar la auditoría”.

Las empresas afectadas por esta modificación serán las empresas medianas con:

- una cifra de negocios entre 5.700.000 y 7.300.000 euros y
- el valor de los activos entre 3.000.000 y 3.650.000 euros,

que, en el caso que la propuesta fuera aprobada, estarían obligadas a auditar sus cuentas anuales.

En apoyo a nuestra propuesta venimos con los siguientes argumentos:

- La disminución de los límites obligatorios de auditoría producirá el aumento del número de empresas medianas obligadas a auditar sus cuentas anuales, lo cual ofrecerá una mayor seguridad a los grupos de usuarios que colaboran con las mismas.
- Debido al número de empleados (pueden llegar hasta 249) y al volumen de fondos que gestionan, las empresas medianas pueden ser consideradas de "interés público". En conformidad con la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo que se refiere a los requisitos específicos concernientes a la auditoría legal de las entidades de interés público, emitida en Bruselas, el día 30 de Noviembre de 2011 (2011/0359), "las entidades de interés público" son aquellas que "responden a un interés público significativo ya que por la índole de la actividad comercial desarrollada, de las dimensiones, del número de empleados o de la forma jurídica implican una gama amplia de factores interesados".
- El número de empresas grandes y muy grandes en Rumanía es relativamente bajo y las empresas medianas representan un porcentaje importante del ámbito económico. Por eso, se necesita un aumento de la credibilidad en las cuentas anuales auditadas de estas empresas, que puede crear una "efecto de halo" sobre la credibilidad de las cuentas anuales de las empresas en general.
- El proceso de auditoría afecta positivamente a los socios minoritarios de las empresas medianas.
- Las cuentas anuales auditadas ofrecen la posibilidad a las empresas medianas de competir (por lo menos en lo de la credibilidad) con empresas de dimensiones más grandes o de orientarse hacia el mercado externo.
- El proceso de auditoría incrementa las posibilidades de obtención de créditos en condiciones más ventajosas, debido a la disminución del nivel del riesgo de crédito.
- La auditoría puede contribuir al mejoramiento de la gestión de la actividad de las empresas medianas y del sistema de control interno, conociéndose el hecho de que estarán sujetas a auditoría.

- La auditoría es el mejor método de convencer a la competencia o de eliminar cualquier incertidumbre ante las empresas con las cuales se negocia.
- Los propietarios de las empresas medianas no están necesariamente implicados en la gestión y administración del negocio, por eso, se justifica la necesidad de un auditor que informe acerca del modo de gestión de la empresa y de la corrección de las cuentas anuales.
- Las empresas medianas tienen una estructura de organización, contable y de control interno bastante desarrollada que necesitan un control y una certificación por parte de los auditores financieros.
- Las empresas medianas que serán afectadas por la obligación de auditar sus cuentas anuales tienen una cifra de negocios y un volumen de activos que les pueden permitir gastos suplementarios con los servicios de auditoría, sin que de este modo esté influenciado el equilibrio entre costes y gastos.
- El ámbito económico rumano necesita confianza en las cuentas anuales auditadas, para poder desarrollarse y tomar decisiones en conocimiento de la situación.

Es verdad que las tendencias actuales en ámbito europeo son de subir los límites obligatorios de auditoría y de apoyar a las empresas de dimensiones más reducidas, en el sentido de disminuir los gastos administrativos de los mismos.

Teniendo en cuenta esta tendencia europea y analizando la situación de Rumanía, *proponemos que permanezcan excluidas de la obligación de auditar sus cuentas anuales todas las empresas que encajan en la categoría de “empresas pequeñas”*.

Desde el punto de vista del número de empleados, las empresas pequeñas no encajan de todas maneras en los límites obligatorios de auditoría, teniendo menos de 50 empleados. Por tanto, serán afectadas por esta modificación (es decir dejarán de auditar sus cuentas anuales) las empresas pequeñas con:

- una cifra de negocios desde 7.300.000 euro hasta 10.000.000 euro, y
- con un volumen de activos desde 3.650.000 euros hasta 10.000.000 euros.

En apoyo a nuestra propuesta aportamos los siguientes argumentos:

- Las empresas pequeñas son empresas de reducidas dimensiones, cuya actividad no puede considerarse “de interés público”.

- En las empresas pequeñas los propietarios están directamente implicados en las actividades de administración y gestión, por eso no se justifica la necesidad de una auditoría financiera, capaz de informarlos acerca del modo de gestión de los fondos y redacción de las cuentas anuales.
- La eliminación de la obligación de auditoría reduce el nivel de gastos para las pequeñas empresas.
- Debido a las dimensiones de estas empresas, al nivel de la cifra de negocios y al valor de los activos, el soporte de un gasto anual, como es el del servicio de auditoría legal, puede representar un factor importante de desequilibrio coste-beneficio.
- Las características de organización, la infraestructura contable y el sistema de control interno están menos desarrollados y perfeccionados. Como sabemos, una de las tareas de la auditoría financiera es de revisar el sistema de control interno. Así, un valor negativo del sistema de control interno atrae consigo un volumen mayor de trabajo para el auditor, lo cual se reflejará en el número de horas de trabajo del auditor y en el honorario final. Tal situación resulta displicente para el cliente y tendrá una influencia negativa en la relación cliente-auditor, pero también en la percepción en general del trabajo de los auditores financieros.
- Asimismo, disminuyen el tiempo de trabajo y los esfuerzos del personal de las empresas pequeñas para posibilitar el desarrollo de una misión de auditoría.
- Las necesidades de los usuarios de informaciones financieras auditadas de las empresas pequeñas podrían cubrirse también con otro tipo de servicios, menos laboriosos que la auditoría financiera. La no obligación de auditoría permite que las empresas pequeñas opten voluntariamente por contratar este servicio, lo cual les proporcionaría más credibilidad ante los grupos interesados.
- La eliminación de la obligación de auditoría financiera para las empresas pequeñas podría extender el área de los servicios que pueden ser prestados para las mismas, más provechosas y mejor evaluadas por las empresas. La contratación voluntaria de estos servicios llevará a la situación en que dejarán de ser vistos como un simple gasto obligatorio y a una apreciación más positiva del trabajo del auditor.

Estudio de impacto sobre la implementación de las medidas propuestas, relativas a la reducción de los límites obligatorios de auditoría en Rumanía.

A continuación analizamos cuál sería el impacto sobre el mercado de auditoría si nuestras propuestas relativas a la reducción de los límites obligatorios de auditoría fueran implementadas. Recapitulamos la situación del número de empresas de Rumanía que han sido sometidas a la auditoría legal en el año 2011 y 2012.

Tabla 11.5.

La situación del número de empresas auditadas en Rumanía en los años 2011 y 2012

| Categorías de empresas auditadas | Número de empleados | Cifra de negocios* | Total activos* | Número de empresas auditadas 2011** | Número de empresas auditadas 2012** |
|--|----------------------------|--------------------|----------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| PEQUEÑAS MEDIANAS GRANDES MUY GRANDES | 10 - 249 y más de 50 | min. 7.300 | min. 3.650 | 1040 | 946 |

Fuente: procesamiento propio

* Las cifras se presentan en miles de euros

** Los datos fueron recolectados de la carta de respuesta del "Departamento de servicios para miembros" del CAFR a petición nuestra

A continuación presentamos la situación del número de empresas que se podrían auditar en Rumanía de manera obligatoria si los límites de auditoría disminuirían de acuerdo con nuestra propuesta:

Tabla 11.6. La situación del número de empresas que se podrían auditar en Rumanía, de acuerdo con nuestra propuesta

| Categoría de empresa | Número de empleados | Cifra de negocios* | Total activos* | Número de empresas en Rumanía a la fecha de 31.XII.2012** |
|----------------------|------------------------------|--------------------|----------------|---|
| EMPRESAS MEDIANAS | 50- 249 | Min. 5.000 | - | 3.160 |
| | 50- 249 | - | Min. 2.500 | 4.405 |
| | Mínimo 4.405 empresas | | | |

Fuente: procesamiento propio

* Las cifras se presentan en miles de euros

** Los datos fueron recolectados de la carta de respuesta de la empresa "Borg Design" S.R.L.³⁰, Bucarest, a petición nuestra, en 26 de Junio del 2013

También presentamos la situación del número de empresas que no serán objeto de auditoría en Rumanía, de acuerdo con nuestra propuesta:

³⁰ "Borg Design" S.R.L. București, Base de datos "Listado de las empresas de România", www.listaфирme.ro

Tabla 11.7. La situación del número de empresas que no serán objeto de auditoría en Rumanía, de acuerdo con nuestra propuesta

| Categoría de empresa | Número de empleados | Cifra de negocios* | Total activos* | Número de empresas en Rumanía a la fecha de 31.XII.2012** |
|----------------------|---------------------|----------------------|----------------------|---|
| EMPRESAS PEQUEÑAS | 10 – 249 | Entre 7.300 y 10.000 | - | 256 |
| | 10 – 249 | - | Entre 3.650 y 10.000 | 1246 |
| | 10 - 249 | Entre 7.300 y 10.000 | Entre 3.650 y 10.000 | Max. 256 |
| | Máximo 256 | | | |

Fuente: procesamiento propio

* Las cifras se presentan en miles de euros

** Los datos fueron recolectados de la carta de respuesta de la empresa "Borg Design" S.R.L.³¹, Bucarest, a petición nuestra, en 26 de Junio del 2013

Si comparamos los datos de las últimas dos tablas, observamos que en las condiciones propuestas por nosotros, en el año 2012 serían sometidas a auditoría legal un número de $4.405 - 256 = 4.149$ empresas.

En comparación con los 946 empresas que fueron auditadas en el año 2012, el número de 4149 empresas representa un crecimiento de más de 4 veces. No lo consideramos suficiente este crecimiento, pero el tiene en cuenta las tendencias actuales europeas relativas al establecimiento de los límites obligatorios de auditoría y las condiciones concretas de Rumanía. También puede representar un buen comienzo para crecimientos posteriores del número de empresas que van a cumplir las condiciones exigidas para auditar sus cuentas anuales. Consideramos que debido a las particularidades económicas de Rumanía, la disminución de los límites obligatorios causará que un mayor número de empresas cumplan con las condiciones exigidas para auditar sus cuentas anuales, que en el caso si los límites permanecerían donde están hoy.

PUNTO DÉBIL 2. En el Informe Anual de la Comisión de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía se practica un nivel más reducido de publicación de los datos concernientes al mercado de auditoría financiera que el que practica el Instituto de Contabilidad y Auditoría de España;

³¹ "Borg Design" S.R.L. București, Base de datos "Listado de las empresas de Rumanía", www.listaфирme.ro

En la actividad de investigación sobre el mercado de auditoría de Rumanía hemos constatado la existencia de un vacío informativo en lo concerniente a datos informativos relacionados con el número total de empresas auditadas de Rumanía, la cifra de negocios de las empresas auditadas, el número de auditorías legales y voluntarias realizadas por los auditores financieros miembros de CAFR a lo largo de un año o el volumen de facturaciones realizadas por los auditores, de actividades de auditoría.

Durante la investigación nos pusimos en contacto con la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía, el Ministerio de Hacienda Pública, el Instituto Nacional de Estadística, la Cámara de Comercio e Industria y la Oficina Nacional del Registro del Comercio para recopilar estos datos, pero nos contestaron que a nivel nacional no existe una situación centralizadora de los mismos.

Consideramos que la institución más interesada y más autorizada en obtener y centralizar estas informaciones es la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía. En este sentido *proponemos que la CAFR solicite y publique informaciones anuales sobre:*

- *El número total de las empresas auditadas a lo largo del año precedente*
- *La cifra de negocios de las empresas auditadas*
- *El tipo de auditoría realizada – voluntaria ó legal*
- *El dinero facturado por los auditores financieros de actividades de auditoría en el año anterior.*

De este modo CAFR podrá realizar situaciones centralizadoras anuales de estos datos y podrá informar la opinión pública y organizar más eficazmente la actividad de atribuir la calidad de auditor financiero. La publicación de estos datos ayudará a una evaluación correcta por parte de los usuarios interesados sobre la situación del mercado de auditoría en Rumanía.

PUNTO DÉBIL 3. La falta de un período de consulta pública de los auditores, en el caso de introducción de nuevos reglamentos;

En lo que concierne al período de consulta pública de los auditores *proponemos a la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía la realización de una iniciativa legislativa, que complemente la Ley nº 26/2010 con un artículo que prevea la introducción de un período determinado de consulta pública, antes de realizar modificaciones o complementos de las*

normas profesionales en materia de auditoría financiera (acciones de complemento de las NIA-s, emisión de Normas Profesionales para la auditoría de las empresas pequeñas, etc.).

Si observamos con atención el procedimiento decrito en el TRLAC (2011), art. 6.4, sobre la realización de cambios en las Normas Técnicas de Auditoría de España, descubriremos las siguientes etapas:

- Detección de la necesidad de introducir una modificación, o complemento de las normas profesionales existentes, como consecuencia del cambio de las condiciones socio-económicas o profesionales;
- Publicación de la propuesta de modificación
- Fijación del período de consulta pública (de 2-6 meses con posibilidad de prórroga), período en que los especialistas puedan remitir observaciones dirigidas a ICAC
- Análisis de las observaciones recibidas y modificación de la propuesta en concordancia con las mismas
- Publicación de la variante definitiva de la norma y su entrada en vigor.

Consideramos que la variante de la consulta pública de los profesionales auditores es muy buena y que también se podría introducir en Rumanía. Ello ofrece la posibilidad de detectar los casos particulares o eventuales imprecisiones antes de la publicación oficial de las normas.

PUNTO DÉBIL 4. En Rumanía el número total de auditores activos ha subido en 10 años 10 veces, mientras que en España hubo una gran subida al principio, después de la cual durante 20 años el número de auditores activos ha quedado aproximadamente constante, aunque ha habido un fuerte desarrollo económico, y el número de las empresas obligadas a auditar sus cuentas anuales ha aumentado continuamente.

PUNTO DÉBIL 5. El crecimiento continuo del número de auditores, personas físicas no activas.

PUNTO DÉBIL 6. El porcentaje de los auditores - personas físicas, que facturaron en Rumanía en los últimos años es muy bajo.

En Rumanía, igual que en España se nota un fenómeno de aumento continuo del número de los auditores, personas físicas no activas. La situación para los últimos años se presenta de la siguiente manera:

Tabla 11.8. La situación anual de las personas físicas no activas en Rumanía

| AÑO | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---------------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Personas físicas no ejercientes | 290 | 297 | 390 | 446 | 458 | 557 | 615 | 697 |

Fuente: procesamiento propio

Además, como hemos señalado, el número total de auditores activos ha aumentado en los últimos años, 10 veces, pero sólo una media del 13,84%³² de los mismos facturan. La situación por años, se presenta de la siguiente manera:

Tabla 11.9. La situación anual de los auditores activos, personas físicas que han facturado

| AÑO | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| % de las personas físicas ejercientes que facturaron | 11,58% | 10,98% | 12,29% | 10,71% | 15,07% | 15,53% | 16,70% | 17,89% |

Fuente: procesamiento propio

Si tomamos como ejemplo el año 2012, un número de 3555 auditores financieros activos y 973 empresas de auditoría, que funcionan en el mercado rumano de auditoría, han realizado un número de 946 trabajos de auditoría.

Esta situación puede ser controlada y subsanada por la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía, mediante *la aplicación de una política de control y regularización del mercado de auditoría*. Si la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía detenta la situación centralizada de las informaciones propuestas por nosotros en el punto 2, *podrá evaluar y presentar al público la situación real de la demanda y oferta de trabajo en el mercado de auditoría*, evitando el aumento continuo del número de auditores activos, del número de auditores no activos, pero sobre todo evitará que se llegue a un porcentaje tan bajo de las facturaciones, entre los auditores personas físicas activas.

Teniendo en cuenta lo señalado, *proponemos a CAFR una política de limitación temporal de la actividad de atribución del título de auditor financiero, escaseando la organización de exámenes de aptitud profesional en este sentido*.

³² La media de los años 2005 – 2012

Consideramos que esta política debería combinarse con una política de disminución de los límites obligatorios de auditoría para las empresas medianas lo cual haría que el mercado de auditoría subiera, generando al mismo tiempo más confianza en el ámbito económico.

Asimismo, la eliminación de la obligación de la auditoría legal para las “empresas pequeñas” determinará a las mismas a contratar aquellos servicios que serían más adecuados a sus necesidades concretas (servicios de revisión limitada, informes especiales, “exámenes diagnóstico”, situaciones solicitadas por un posible acreedor, etc.), lo cual puede resultar provechoso para los auditores personas físicas, que tendrían la posibilidad de ofrecer este tipo de servicios, de una menor amplitud.

PUNTO DÉBIL 7. Una parte de los directores financieros y de los usuarios no conocen las normas legales vigentes relacionadas con el trabajo de los auditores financieros, lo cual determina expectativas irrealistas.

PUNTO DÉBIL 8. Existe un desfase entre lo que los usuarios esperan de los auditores y lo que éstos hacen en realidad.

PUNTO DÉBIL 9. La existencia de un sentimiento de insatisfacción por parte de los directores financieros y de los usuarios en lo concerniente al papel y la utilidad de la auditoría financiera.

PUNTO DÉBIL 10. Una parte de los directores financieros de Rumania consideran que la auditoría financiera no aporta “valor añadido” a la empresa auditada y que el coste de la auditoría financiera no se justifica.

Para subsanar estos puntos débiles proponemos a la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía la realización de acciones con el fin de difundir y dar a conocer las normas legales vigentes concernientes a la auditoría financiera, a las atribuciones reales de los auditores y a la importancia del trabajo realizado por los mismos, tanto para la empresa auditada como también para las diferentes categorías de usuarios. Ejemplos de tales acciones pueden ser:

- Frecuente participación de los representantes CAFR en emisiones de radio o emisiones televisivas con carácter económico, destinadas a los empresarios rumanos, a los usuarios de informaciones financieras auditadas pero también al gran público, para dar a conocer los límites de la profesión de auditoría financiera e insistir en las atribuciones reales de los auditores financieros.

- Participación de los representantes de CAFR en diferentes conferencias, programas de perfeccionamiento profesional, seminarios y debates organizados por la Cámara de Comercio e Industria en la que participen representantes de las empresas rumanas o profesionales del sector de las inversiones, del sector bancario o de los seguros, etc., para dar a conocer aspectos relacionados a las atribuciones y responsabilidades reales de los auditores.
- Permanente colaboración e la CAFR con las Asociaciones Profesionales - AAF³³, AAFBR³⁴, AMCOR³⁵, AGER³⁶, AIPC³⁷, ANEVAR³⁸, AOAR³⁹, APAR⁴⁰, etc., y con las Asociaciones Patronales – UNPR⁴¹, ACPR⁴², etc., de los sectores que están interesados en el trabajo de los auditores financieros, para la permanente información de los miembros de las mismas, en lo concerniente a las atribuciones, responsabilidades e importancia del trabajo de los auditores financieros.

Tales acciones son necesarias para aproximar las perspectivas de los auditores y de los usuarios de informaciones financieras auditadas.

PUNTO DÉBIL 11. La falta en Rumanía de una Corporación Profesional de los auditores

Teniendo en cuenta el aumento continuo del número total de auditores en Rumania, sería recomendable la constitución de una corporación profesional, tal como existe en la mayoría de los países europeos.

Los objetivos de estas corporaciones profesionales son:

- Defender los derechos de los auditores financieros y el buen renombre de los mismos
- Respalda a CAFR en el esfuerzo de organizar la actividad de formación continua de los auditores
- Informar permanentemente a sus miembros acerca de las modificaciones legislativas y la correcta aplicación de las mismas

³³ Asociación de los Administradores de Fondos

³⁴ Asociación de los Analistas Financieros Bancarios de Rumanía

³⁵ Asociación de los Consultantes en Management de Rumanía

³⁶ Asociación General de los Economistas de Rumanía

³⁷ Asociación de los Inversores en el Mercado de Capital

³⁸ Asociación Nacional de los Evaluadores

³⁹ Asociación de la Gente de Negocios de Rumanía

⁴⁰ Asociación de los Empresarios de Rumanía

⁴¹ Unión Nacional del Patronato de Rumanía

⁴² Alianza de las Confederaciones Patronales de Rumanía

- Obrar por mantener la calidad de la actividad profesional de los auditores
- Representar a los auditores en su relación con las empresas privadas y con otros organismos profesionales, con el fin de consolidar la posición de los auditores y concienciar sobre el papel y la utilidad del trabajo de los auditores financieros.

Por ejemplo, el proceso de adopción e implementación de los sistemas de control de la calidad es bastante difícil. En España, las tres Corporaciones Profesionales desempeñan un papel fundamental en el proceso de adaptación de las empresas de auditoría a las exigencias de la nueva Norma Internacional de Control de la Calidad. Estas Corporaciones han constituido departamentos especiales de calidad, con el fin de ayudar a sus miembros en la implementación de los nuevos sistemas de control de la calidad y han organizado cursos de formación y perfeccionamiento profesional. Asimismo, tienen un sistema abierto de comunicación permanente con sus miembros, donde éstos pueden hacer preguntas concretas siendo aconsejados y dirigidos en la actividad de aplicación correcta de las nuevas reglamentaciones.

Consideramos que tales actividades permanentes de orientación de los auditores financieros en su actividad, también serían bienvenidas en Rumanía. Estas ayudarían a implementar las nuevas reglamentaciones y aclarar los problemas con que éstos se enfrentan. La ola de los cambios, la multitud de documentos normativos que aparecen de un día a otro y que deben aplicarse en un tiempo récord ocupan gran parte de la atención y tiempo de los especialistas auditores.

11.2.2. España

PUNTO DÉBIL 1. En España se ha notado un ritmo más lento del proceso de armonización con los reglamentos europeos y de convergencia con las normas internacionales que en Rumanía.

Aunque Rumanía ha entrado en la fila de los estados miembros de la 20 años más tarde que España, destacaríamos el grado más rápido de adaptación de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía a las Directivas Europeas y a las Normas Internacionales, que el del Instituto de Contabilidad y Auditoría de España. El proceso de adaptación no es fácil, pero este ritmo rápido probablemente es consecuencia del deseo de Rumanía de integración y de progreso.

Rumanía aparece como que haya transpuesto los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE en el Agenda de la Comisión Europea del día 3 de Julio de 2008, mientras que España aparece sólo en el Agenda del día 1 de Septiembre de 2010.

Asimismo, en Rumanía las Normas Internacionales de Auditoría traducidas en su totalidad han entrado en vigor el día 15 de Diciembre del 2009, mientras que en España se considera que las nuevas Normas Técnicas de Auditoría que representan una traducción y una adaptación de las NIA-s entrarían en vigor el día 1 de Enero de 2015.

En las condiciones de la actual crisis económica internacional creemos que es oportuna la introducción de unos mecanismos de trabajo uniformes, para poder obtener informaciones financiero-contables comparables y transparentes. Importantes organismos internacionales (IOSCO, INTOSAI, OCDE, ONU) defienden y respaldan la idea de que el uso de las Normas Internacionales de Auditoría debe generalizarse.

Con esta idea, IFAC ha revisado y actualizado las NIA-s, que representan en este momento la referencia más importante a nivel mundial, en lo concerniente a los principios y las condiciones que los auditores deben seguir.

Tras comparar la situación actual de los dos países, *recomendamos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de España que acelere el proceso de entrada en vigor de las Nuevas Normas Técnicas conformes a las Normas Internacionales de Auditoría, para asegurar la existencia de una base conceptual común, la uniformidad, la transparencia, la credibilidad y la comparabilidad de las cuentas anuales auditadas a nivel europeo e internacional.*

La Comisión Europea subrayaba que el retraso injustificado de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría podría tener un efecto negativo, dañino sobre el marco de reglamentación, aumentando la fragmentación, lo cual contraviene al objetivo general de la Directiva.

PUNTO DÉBIL 2. Abreviación del proceso de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría por ICAC

Partiendo desde el método actual de traducción y “adaptación” de las Normas Internacionales de Auditoría por ICAC deduciremos que cualquier modificación o complemento de las NIA-s tendrán que seguir el mismo curso, para la aplicación de las mismas en España.

La Directiva Europea del año 2006 recomienda la adopción de las NIA-s a nivel de cada estado miembro de la A. A finales del año 2009 entraron en vigor en Rumanía las NIA-s aclaradas, pero en España apenas a principios del año 2013 éstas han sido traducidas y presentadas al público para consulta y se supone que las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (traducción y adaptación de las NIA-s) se aplicarán en España a partir del día 1 de Enero de 2015.

Consideramos que el proceso se ha desarrollado muy lentamente y *recomendamos a ICAC la reglamentación de este proceso, en el sentido de fluidización del mismo, para que las siguientes modificaciones o complementos de las NIA-s no tarden tanto*, ya que ello afecta negativamente a la uniformidad y comparabilidad de las informaciones financieras auditadas a nivel europeo e internacional.

PUNTO DÉBIL 3. NCCI de España representa una traducción y una adaptación de ISQCI a las condiciones de España y se refieren tan sólo a trabajos de auditoría de cuentas, y no a trabajos de revisión, aseguramiento y servicios conexos.

En nuestra opinión, la decisión de ICAC de excluir bajo la incidencia de NCCI los demás servicios distintos de la auditoría de cuentas que los auditores prestan, no es plenamente justificada. Consideramos que este concepto de la “calidad” debe representar dentro de los gabinetes de auditoría una verdadera cultura, que ha de imprimirse en todos los servicios que los mismos prestan. Además, en el caso de las empresas de auditoría de dimensiones pequeñas y medianas, el Manual de la Calidad no puede tener un carácter general, al imponérseles a las mismas de hecho la elaboración de dos manuales de la calidad – uno sólo para servicios de auditoría de cuentas, y otro para los demás servicios.

Por eso proponemos que la nueva Norma de la Calidad (NCCI) de España se refiera también a los trabajos de revisión, aseguramiento y servicios conexos.

PUNTO DÉBIL 4. La Norma Técnica de la Calidad de 1993 que se refiere al control de la calidad a nivel de cada trabajo de auditoría ha sido sustituida por NCCI, que se refiere al sistema de control de la calidad a nivel de empresa de auditoría.

NCCI en España representa una traducción y adaptación de ISQC1 y se refiere al control de la calidad a nivel de empresa de auditoría.

De este modo, aparece un *vacío legislativo*, el que se refiere al control de la calidad que los auditores deben aplicar al nivel de cada trabajo de auditoría. NIA 220 supone la implementación previa de ISQC1 (NCCI) en una empresa de auditoría, pero no la sustituye.

Por eso proponemos la urgente adopción de la NIA 220 en España, la fecha de 1 de Enero de 2015 que es cuando se supone que entrarían en vigor todas las nuevas Normas Técnicas conforme a las NIA-s, consideramos que es una fecha demasiado lejana.

PUNTO DÉBIL 5. La falta en España de un organismo de supervisión pública, independiente de ICAC, tal como prevén los reglamentos de la Directiva 2006/43/CE.

Si comparamos el sistema externo de control de la calidad de los dos países observamos la siguiente particularidad:

La Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía es el organismo profesional que “organiza, coordina y autoriza el desarrollo de la actividad de auditoría financiera de Rumanía” (OUG 75/1999). En España, estas actividades están realizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría.

En Rumania, la actividad de supervisión de CAFR, tal como prevé la Directiva 2006/43/CE, esta efectuada por el Organismo de Supervisión Pública de la Actividad de Auditoría Financiera. En España, la actividad de supervisión está efectuada por el mismo Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En un análisis del año 2009 concerniente a la transposición de la Directiva 2006/43/CE, la Comisión Europea afirma que lamenta el que no todos los estados europeos hayan introducido el sistema de supervisión pública impuesto por la directiva y que hay diferencias considerables entre los estados miembros en cuanto a las formas de supervisión pública introducidas, subrayando que la supervisión pública en base a la directiva ha de organizarse de tal manera que se eviten los conflictos de intereses.

Uno de los objetivos de la Propuesta de modificación de la Directiva 2006/43/CE (Parlamento Europeo y Consejo Europeo, 2011, pág. 11) es de ”mejorar la protección de los

inversores”, consolidando ”las medidas de supervisión pública de los auditores legales” mediante el aumento de la ”independencia de las autoridades de supervisión pública”. De este modo, el texto de la Propuesta señala que ”cada estado miembro ha de designar una autoridad única responsable de la supervisión pública” y que ”la independencia de las autoridades de supervisión de la profesión de auditoría es una condición previa esencial para la integridad, eficiencia y funcionamiento en buenas condiciones de los procedimientos de supervisión pública”.

Teniendo en cuenta lo señalado, en conformidad con lo previsto por la Directiva 2006/43/CE *recomendamos y proponemos la constitución en España de un organismo independiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría que ha de controlar y supervisar la actividad del mismo.*

PUNTO DÉBIL 6. El gran número de auditores no ejercientes y el aumento continuo de los mismos

PUNTO DÉBIL 7. El mercado de auditoría está completamente dominado por las empresas de auditoría, los auditores independientes facturaron de actividades de auditoría menos del 10% del total de las facturaciones anuales en España

PUNTO DÉBIL 8. La disminución del volumen de las facturaciones de actividades de auditoría, después del año 2008.

La situación del número de auditores no activos de España se presenta a continuación:

Tabla 11.10. Evolución del número de auditores no activos

| AUDITORES | 1993 | 2000 | 2006 | 2010 | 2012 |
|-----------------------|------|-------|-------|-------|-------|
| NO EJERCIENTES | 8826 | 10679 | 13162 | 14047 | 14331 |

Sursa: ”La situación de la auditoría en España” publicada anualmente en el BOICAC

Asimismo, las cifras transmitidas por ICAC señalan una disminución del nivel de las facturaciones de actividades de auditoría después del año 2008, principalmente debido a los efectos producidos por la crisis económica. Estos efectos se sintieron principalmente por los auditores individuales y por los gabinetes pequeños de auditoría.

Aunque la tendencia actual en Europa es la de elevar los límites obligatorios de auditoría, para disminuir estos efectos en el mercado de auditoría español *proponemos*:

- *Mantener los límites actuales obligatorios de auditoría, aún cuando los mismos están por debajo de los de Austria, Bélgica, Alemania, Irlanda, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos, Eslovenia, Inglaterra, Chipre y Rumanía.*
- *Presentar la situación real de la demanda y oferta de trabajo en el mercado de auditoría y limitar temporalmente los exámenes de aptitud profesional, para ejercitar la actividad de auditoría de cuentas*
- *Promover una política de aliento y crédito de las empresas pequeñas y medianas, con el fin de relanzar el desarrollo económico y la creación de puestos de trabajo.*

PUNTO DÉBIL 9. Desconocimiento por una parte de los directores financieros y por los usuarios de España de las normas legales vigentes relacionadas con el trabajo de los auditores financieros, lo cual determina por su parte expectativas irrealistas.

PUNTO DÉBIL 10. La existencia de un sentimiento de insatisfacción por parte de los directores financieros y de los usuarios de España en lo concerniente al papel y la utilidad de la auditoría financiera.

PUNTO DÉBIL 11. Una parte de los directores financieros de España considera que la auditoría financiera no aporta “valor añadido” a la empresa auditada y que el coste de la auditoría financiera no se justifica.

PUNTO DÉBIL 12. A nivel general, las opiniones de los tres grupos de España en cuanto a la auditoría financiera son más negativas que las de los profesionales de Rumanía.

Si comparamos las percepciones de los usuarios de España de estudios empíricos anteriores con los obtenidos en el estudio empírico realizado por nosotros observamos un empeoramiento de las mismas. Suponemos que tal situación está determinada por la crisis económica actual.

Para subsanar estos puntos débiles *proponemos que las tres Corporaciones Profesionales de España junto con el Instituto de Contabilidad y Auditoría realicen acciones dirigidas a un mejor conocimiento de las normas legales vigentes concernientes a la auditoría financiera, a las atribuciones reales de los auditores y a la importancia del trabajo realizado por ellos tanto para la empresa auditada como para diferentes categorías de usuarios, tales como:*

- Participación frecuente de los representantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría, del Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España, del Consejo General del Colegio de Economistas de España y del Consejo Superior de los Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España en radioemisiones o emisiones televisivas con carácter económico, destinadas a los empresarios españoles, a los usuarios de informaciones financieras auditadas pero también al gran público, en que darían a conocer e insistirían con las atribuciones reales de los auditores financieros.
- Participación de los representantes de ICAC y de las tres Corporaciones Profesionales en varias conferencias, programas de perfeccionamiento profesional, seminarios y debates en que participan representantes de las empresas españolas o profesionales del sector de las inversiones, del sector bancario o el de los seguros etc., para dar a conocer aspectos relacionados a las atribuciones y responsabilidades reales de los auditores.
- Permanente colaboración de ICAC y de las tres Corporaciones Profesionales con las Asociaciones Profesionales y Patronales de los sectores interesados en el trabajo de los auditores financieros para la permanente información de sus miembros acerca de las atribuciones, responsabilidades e importancia del trabajo de los auditores financieros.
- Unión y uniformización de las políticas de las tres Corporaciones Profesionales de España en problemas relacionados con el papel de los auditores financieros.

Tales acciones son necesarias para aproximar las perspectivas de los auditores y de los usuarios.

11.2.3. Rumanía y España

Los siguientes puntos débiles han sido identificados tanto en el caso de Rumanía como en el de España. Debido a su naturaleza, las propuestas de mejoramiento son válidas para ambos países.

PUNTO DÉBIL 1. La fuerte expansión de las empresas Big Four en Rumanía y España.

Este fenómeno se ha manifestado en los dos países que han entrado en el estudio, pero representa en realidad un fenómeno presente en todos los países europeos. Por consiguiente, este aspecto representa una de las preocupaciones de las instituciones europeas, estando integrada en la serie de propuestas del Parlamento y Consejo Europeo. La Propuesta de Reglamento (Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, 2011) encierra medidas de reducción de este fenómeno y se refiere a:

- Las grandes empresas de auditoría que realizan trabajos para las instituciones de interés público, sólo prestarán trabajos de auditoría legal, estando prohibida la realización de “otros servicios”.
- La auditoría de las instituciones de interés público será realizada por dos empresas de auditoría: una empresa Big Four y una empresa de dimensiones más reducidas.

Sostenemos estas dos medidas del Parlamento y del Consejo Europeo por cuanto reducen el riesgo de pérdida de informaciones que se produciría con el hundimiento de una Big Four a nivel europeo y mundial y aumentan las oportunidades de los auditores y de las empresas de dimensiones menores de perfeccionarse y de subir en importancia y nivel de facturación.

PUNTO DÉBIL 2. Tras la aplicación del cuestionario se ha constatado una fuerte polarización de los resultados sobre temas relacionados con la independencia de los auditores, tanto en Rumanía como en España, en función de los intereses de cada grupo.

PUNTO DÉBIL 3. Existe un fenómeno de desconfianza de los usuarios en el trabajo de los auditores y en la independencia de los mismos.

Tras la aplicación del cuestionario, una de las conclusiones desprendidas del estudio empírico es que no se les puede demostrar a los usuarios la existencia de la independencia de los

auditores financieros. Éste es un problema que preocupa a las instituciones nacionales e internacionales del sector de la auditoría. En este sentido, el Parlamento Europeo y el Consejo han preparado propuestas para la realización de un nuevo Reglamento (Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, 2011) que actualmente se halla en el estado de debate público y que integra nuevos requisitos específicos concernientes a la independencia de los auditores estatutarios que auditan entidades de interés público.

La propuesta de Reglamento encierra medidas de mejoramiento de la independencia de los auditores financieros, de evitar conflictos de intereses, se va consolidando el escepticismo profesional ante el fraude o el error y se proponen medidas nuevas concernientes a la transparencia de las sociedades de auditoría que auditan las instituciones de interés público.

Sostenemos la implementación de las medidas propuestas por el Parlamento y el Consejo Europeo a nivel nacional, tanto en Rumanía como también en España, siendo la independencia de los auditores esencial para que los usuarios vuelvan a tener confianza en el trabajo de los auditores financieros. El auditor ha de ser independiente y percibido como tal.

PUNTO DÉBIL 4. La aplicación no uniforme de la importancia relativa tanto en Rumanía como en España.

La importancia relativa influye en todo el proceso de auditoría. Su aplicación errónea tiene repercusiones negativas sobre la garantía de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la empresa, con implicaciones directas en el ámbito económico. Como hemos señalado, a nivel internacional existen muchísimos estudios que destacan el hecho de que existen diferencias significativas entre los auditores a la hora de establecer la importancia relativa.

Por esta razón subrayamos la necesidad de elaborar unas normas o reglamentaciones destinadas a guiar más a los auditores en la delineación del razonamiento profesional de una manera cuanto más uniforme. Consideramos necesario tanto en Rumanía como en España:

- Establecer unos límites y criterios mínimos, destinados a ayudar a la fijación más homogénea y uniforme de la importancia relativa.
- Otorgar una mayor atención a los cambios de circunstancias producidas durante el trabajo de auditoría.
- Documentar minuciosamente los trabajos relacionados a la importancia relativa.

- Otorgar mayor atención a las cifras inferiores a nivel de importancia relativa fijada y su corroboración con la importancia relativa funcional.

Proponemos establecer a nivel internacional y europeo unos criterios cuantitativos mínimos, orientativos, bajo los cuales no será posible descender, destinados a determinar la realización de una cantidad mínima necesaria de pruebas de auditoría. La falta de unas normas obligatorias y comunes genera esta falta de consenso entre los auditores, lo cual impide la estabilización de un sistema destinado a permitir la plena comparabilidad de las informaciones financieras auditadas, publicadas por las empresas.

PUNTO DÉBIL 5. Los usuarios expresan una opinión más negativa que los dos restantes grupos cuestionados de Rumanía y España acerca de la forma y el contenido del Informe de auditoría.

Últimamente se ha planteado cada vez más el problema de mejorar el proceso general de comunicación del auditor con el medio exterior. Para apoyar a los usuarios de informaciones financieras auditadas se plantea el problema ¿qué informaciones suplementarias podrían ser suministradas por los auditores de los mismos y en qué modo? En este sentido ha de establecerse, por ejemplo, si aspectos informativos como: los riesgos potenciales, la evolución del sector, el riesgo relacionado a materias primas, suministrados junto con el Informe de auditoría, o como parte del mismo, pueden aportar valor añadido a las partes interesadas.

Para ello ofrecemos el ejemplo del Reino Unido que “ha revisado su modelo para que los Informes de auditoría estén más concisos y tengan en cuenta favorecer un carácter más informativo de los mismos” (Comité Económico y Social Europeo, 2011). Asimismo, el Código Comercial francés prevé que “los auditores han de justificar públicamente, junto con el Informe, sobre las cuentas anuales, su opinión de auditoría. Tal justificación encierra su apreciación concerniente a las opciones hechas por la compañía, los métodos contables, las estimaciones contables importantes o sensibles y, si fuera necesario, concernientes a los procedimientos de control interno” (Comité Económico y Social Europeo, 2011).

Asimismo, debe analizarse en qué medida las informaciones de interés público halladas a disposición de los auditores pueden ser comunicadas a los usuarios, sin exponer a las

empresas auditadas en riesgo, en lo concerniente a los acontecimientos futuros o sin afectar la propiedad intelectual.

El Informe de auditoría representa el medio a través del cual el auditor comunica con los accionistas y con la dirección de la empresa auditada. “La legislación alemana nos ofrece un buen ejemplo en este sentido por cuanto impone al auditor externo la presentación de un “informe extenso” ante el consejo de administración. Tal informe, que no está disponible al público, resume las constataciones fundamentales de la auditoría y trata la hipótesis de la continuidad de la actividad y los sistemas aferentes de monitorización, la evolución futura y los riesgos a que está sometida la compañía, los elementos significativos, las irregularidades constatadas, los métodos contables utilizados” (Comité Económico y Social Europeo, 2011).

El Informe de auditoría representa el resultado del trabajo del auditor. Los usuarios han expresado mediante sus respuestas en el cuestionario que en este período de crisis económica necesitan una “garantía” y no una “seguridad razonable” de que la empresa podrá pagar sus deudas hacia los terceros y que seguirá funcionando.

Nuestra propuesta no se refiere a una “garantía absoluta” pero consideramos que una información más detallada sobre las pruebas efectuadas y una justificación del resultado podrían sustituir la presentación actual bastante sucinta, del resultado final del trabajo de auditoría. El Informe de auditoría ha de estar “mejor fundado y justificado” (Parlamento Europeo y Consejo Europeo, 2011) con informaciones complementarias. En este sentido, podría optarse por una combinación de los modelos presentados.

Así, para mejorar las informaciones suministradas por el auditor a los usuarios externos, proponemos la extensión del actual Informe de auditoría con informaciones complementarias específicas, relacionadas con la auditoría efectuada:

- *describirá la metodología de trabajo utilizada*
- *presentará la importancia relativa aplicada y justificará la elección de la misma*
- *indicará las principales secciones de las cuentas anuales que pueden encerrar deficiencias significativas*
- *expresará su opinión acerca de las estimaciones contables realizadas por la empresa auditada;*

- *expresará claramente su opinión acerca de la capacidad de la empresa auditada para cumplir con sus obligaciones de pago y la posibilidad de continuar su actividad en el futuro previsible*
- *indicará la proporción en que las cuentas anuales han sido verificadas directamente y la proporción en que han sido verificadas solamente desde el punto de vista de la conformidad*
- *expresará una opinión general concerniente a la evidencia contable, el funcionamiento correcto del sistema contable y del sistema de control interno*
- *explicará si ha tomado en consideración la identificación de irregularidades o fraudes*
- *señalará cualquier inobservancia de las normas contables y de la legislación*
- *en caso de que la opinión expresada fuera con “salvedades”, “negativa” o se encontrara en “la imposibilidad de expresar una opinión” tendrá que explicar claramente las razones que lo han llevado a formular tal opinión.*

Para el mejoramiento de la comunicación del auditor con el comité de auditoría o con el órgano con funciones equivalentes de la empresa auditada, proponemos la redacción separada de un “informe complementario”, más detallado, tal como prevé la legislación alemana, en el cual el auditor ha de explicar las conclusiones del trabajo de auditoría. Este Informe no debe estar disponible al público. Este integraría informaciones concernientes a:

- *informar si la evidencia contable, el sistema contable, las cuentas anuales y otros informes complementarios están debidamente redactados*
- *explicar detalladamente todas las situaciones de disconformidad que considera importantes, la violación de las leyes, de los reglamentos legales o de las disposiciones administrativas*
- *presentar su opinión acerca de todos los métodos de evaluación aplicados por la empresa en las cuentas anuales*
- *expresar su opinión y justificará sus razonamientos en lo concerniente a la capacidad de la empresa de continuar su actividad*
- *informar sobre las deficiencias significativas del control interno, relacionadas al proceso de información financiera.*

CONTRIBUCIONES PERSONALES

Se ha demostrado que en tiempos de crisis tiene lugar una intensificación de las investigaciones sobre las percepciones y expectativas del público, en lo que concierne el papel de la auditoría financiera (Humphrey C., 2005, págs. 341-351), lo que determina, la adopción de medidas en base a los resultados de estas investigaciones.

Por tanto, esta investigación tiene una importancia profesional, ayudando al mejoramiento del trabajo de los auditores. Conociendo la opinión de los auditores se puede:

- identificar sus problemas
- dar soluciones a sus preguntas
- identificar los problemas comunes, del ámbito nacional e internacional
- mejorar los servicios ofrecidos por los mismos
- promover los intereses profesionales
- desarrollar la profesión y promoción del buen renombre de la auditoría externa.

La investigación de las perspectivas y expectativas de los usuarios de informaciones contables auditadas ayuda a:

- conocer las opiniones de los mismos
- contribuir a la identificación de los factores que determinan la existencia de las diferencias de perspectivas y expectativas
- identificar y aplicar las medidas de acercamiento de las perspectivas de los auditores y de los usuarios y al incremento de la confianza en el ambiente económico actual.

EN RUMANÍA

Esta investigación aporta un grado de novedad, debido a que en el presente, en la literatura de especialidad rumana, no existe ningún estudio comparativo en materia de auditoría financiera entre Rumanía y otro país europeo, que analice el modo de transposición de los reglamentos de las Directivas europeas en materia de auditoría financiera.

En cuanto a los estudios empíricos comparativos a nivel europeo relativos a las percepciones y expectativas de los auditores y de los usuarios en materia de auditoría financiera, éstos faltan por completo en Rumanía. En apoyo de mi afirmación encontramos uno de los primeros estudios empíricos que analiza percepciones y expectativas relacionadas con el tema “audit expectation gap” de Rumanía, que dice que “en el momento actual, la literatura autóctona no conoce una abundancia de estudios dedicados a esta problemática y, sobre todo, a la investigación de las discrepancias de percepciones concernientes a la auditoría externa en las circunstancias específicas del medio rumano” (Dobroţeanu L. y otros, 2011, págs. 18-27)

Por tanto, la realización de este estudio empírico y comparativo representa una novedad para la literatura de especialidad rumana. Tales estudios están presentes en casi todas las literaturas de especialidad de los países europeos, que han entrado en la comunidad europea antes que nosotros. Este estudio tiene una gran dimensión, su realización suponiendo un importante volumen de trabajo y análisis.

EN ESPAÑA

En España, esta investigación aporta elementos novedosos por el hecho de que realiza un estudio comparativo en materia de auditoría financiera con Rumanía – un país de Europa del Este y un nuevo miembro de la Unión Europea. A través de esta investigación el marco teórico se enriquece con nuevos elementos que no han sido tratados en el pasado.

La literatura de especialidad de España tiene muchos estudios comparativos sobre temas de auditoría financiera con muchos países de Europa – Inglaterra, Portugal, el grupo de los 12 primeros miembros de la comunidad europea etc. – y de la América Latina. En todo caso, éstos fueron realizados hace algunos años y no sorprenden los elementos de novedad que ha introducido la Directiva 2006/43/CE transpuesta a la legislación de España mediante el Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Además, era necesario un estudio que sorprendiese las nuevas percepciones de los usuarios de informaciones contables auditadas, en las condiciones económicas generadas por la crisis económica estallada en el año 2008, que determinaron discusiones y nuevas opiniones relacionadas con el papel y la utilidad de la auditoría financiera contemporánea. Por eso el tema que nos propusimos investigar es muy actual, son problemas concretos que preocupan a los auditores y a los usuarios de informaciones financieras auditadas en esta época de transición y de crisis económica. Las empresas de auditoría pequeñas y medianas no disponen

ni del tiempo, ni de los fondos necesarios para realizar este tipo de investigación – tanto más a nivel internacional.

Asimismo, la realización del “Modelo de las diferencias de perspectivas y expectativas” entre los auditores financieros, los directores financieros y los usuarios representa una concepción personal y esperamos que sea una novedad para la literatura de especialidad rumana y española. Este modelo sintetiza y explica las diferencias de percepciones existentes entre los tres grupos, de los dos países, ayuda a la comprensión de las “causas” que llevan a la aparición de estas diferencias y propone soluciones para atenuar las mismas, en conformidad con las necesidades actuales.

Al final del trabajo, el Análisis SWOT reúne los puntos débiles y las amenazas descubiertas en el marco de la investigación teórica y empírica, favoreciendo la identificación de medidas de mejoramiento de la auditoría financiera en función de las particularidades encontradas en cada uno de los dos países.

LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN

Hoy en día, el sector de la auditoría financiera ha llegado a ser bastante vasto y complejo.

Uno de los límites de esta investigación es el hecho de que no han podido ser abordados todos los temas relacionados con la auditoría financiera. Así, en este trabajo, hemos hablado menos sobre:

- los procedimientos utilizados en los trabajos de auditoría en los dos países
- la formación profesional de los auditores en Rumanía y España
- la formación continua de los auditores en los dos países
- la gobernación corporativa
- los comités de auditoría
- el modo de transposición en Rumanía y en España de los reglamentos de la Directiva Europea relacionados con el pasaporte europeo y el reconocimiento recíproco de los auditores financieros en los estados miembros.

En el contexto económico actual, la investigación empírica es muy necesaria, por cuanto aproxima el mundo académico a los problemas económicos reales, ayudando a identificar los problemas y a solucionarlos. A pesar de todo, los métodos y los instrumentos de la investigación empírica presentan una serie de desventajas. A continuación presentaremos los límites de la investigación empírica realizada:

a. Límites relacionados con la utilización del cuestionario como método de recopilación de datos

Las ventajas de la utilización del cuestionario son muchas y variadas y fueron presentadas en el capítulo concerniente a la gestión de la parte empírica, cuando justificamos la utilización del mismo. Sin embargo también presenta una serie de desventajas, tales como:

- Posible superficialidad por parte de los respondientes
- Casos de insinceridad
- Omisión de respuestas

- No permite la investigación en profundidad
- No permite mucha flexibilidad al respondiente
- Pueden recibirse respuestas erróneas o el rechazo de contestar a ciertas preguntas del cuestionario.

Además, la mayoría de los cuestionarios han sido enviados por e-mail, modalidad que no permite el anonimato, lo cual ha determinado un grado de reticencia y ha reducido la cuota de respuestas. Consideramos que si hubiera sido posible entrar en contacto directo con la mayoría de los cuestionados, el porcentaje de las respuestas habría sido significativamente más alto.

En el caso de omisión de algunas respuestas por parte de los que han rellenado el cuestionario o del rechazo a contestar a ciertas preguntas, hemos optado por elegir la variante de respuesta 3, que representa la opinión nula. Mencionamos que tales casos han sido muy pocos y aislados, y su valor no ha podido influir significativamente en el análisis de los resultados.

Asimismo, durante el análisis e interpretación de las respuestas hemos encontrado variantes de respuesta sorprendentes. Éstas se pueden deber a los casos de superficialidad por parte de los respondientes, a los casos de insinceridad o a las respuestas erróneas. Nos referimos aquí a los:

- 2 auditores de Rumanía y 3 de España que han contestado que es responsabilidad del auditor preparar y formular las cuentas anuales auditadas
- 1 auditor de Rumanía y 2 de España que han contestado que es responsabilidad del auditor llevar la contabilidad en la empresa auditada
- 1 auditor de España que ha contestado que está de acuerdo con que la auditoría financiera tiene muy pocos beneficios para una empresa.

b. Límites relacionados con la utilización de la Escala Likert

Aunque la utilización de la Escala Likert es simple para los usuarios y parece fácil de interpretar por los investigadores, ésta puede ser distorsionada por los que rellenan el cuestionario en varios modos:

- La respuesta puede ser evitada, eligiéndose el valor nulo – tendencia muchas veces encontrada y denominada “tendencia central”.

- Algunos usuarios pueden declararse de acuerdo con todas las afirmaciones, fenómeno llamado “aquiescencia”.
- Algunos usuarios pueden intentar demostrar una imagen favorable acerca de ellos mismos, contestando lo que “se debe” no lo que ellos piensan en realidad, fenómeno llamado “tendencia social”.

Para evitar el fenómeno de “aquiescencia” hemos formulado afirmaciones tanto en forma positiva como en forma negativa, pero son muy difíciles de evitar la “tendencia central” y la “tendencia social”, que podrían afectar, en una proporción que no se puede determinar, la validez de las respuestas.

Asimismo, otro límite de la utilización de la Escala Likert es el hecho de que a partir de variantes de respuesta diferentes se puede obtener el mismo valor medio, lo cual dificulta la actividad de interpretación de los datos, siendo necesarios muchísimos detalles concernientes a las variantes de respuesta en el interior de los valores medianos, para la explicación de la situación real. Por eso, también ha sido necesario detallar los resultados en los Anexos 7 - 14.

Por ejemplo, un valor medio de 3 puede obtenerse de 10 respuestas con el valor 3, pero también con 5 respuestas de valor 2 y 5 respuestas del valor 4, ó, 5 respuestas del valor 1 y 5 respuestas del valor 5, aspectos importantes a tener en cuenta a la hora de interpretar los resultados.

c. Límites relacionados con las muestras

Como hemos señalado anteriormente, investigar una parte de una población estadística no es lo mismo que investigar toda la población. El error aleatorio de muestreo o el error ocasional de muestreo resultan de las fluctuaciones de orden estadístico que surgen debido a las variaciones de oportunidades de las unidades de la muestra. Cuanto más grande es la muestra, tanto menor será el error de muestreo.

El error sistemático o los errores de no-muestreo no se relacionan efectivamente con el tamaño de la muestra sino con la imperfección del proceso de muestreo, como sería por ejemplo:

- una selección errónea de las unidades de la muestra
- una selección errónea de los sustratos de una muestra no homogénea

- una medición errónea del total de la población estadística
- la falta de proporcionalidad del número de unidades de la muestra elegido para cada sustrato que integra una población estadística no homogénea, con la estructura real de la población estadística.

En nuestro caso, ni en Rumanía ni en España existe una lista de las empresas que han sido auditadas de la que podamos seleccionar una muestra. Además, en Rumanía debido a la falta de datos a nivel nacional no conocemos ni siquiera el número total de empresas que han sido auditadas. Por eso, al desconocer el volumen total de la población estadística ha resultado bastante difícil establecer la muestra de directores financieros de las empresas auditadas. La selección de la muestra y de los sustratos de esa muestra se ha fundado en la legislación vigente, que especifica los criterios obligatorios de auditoría, que nos han ayudado a establecer las categorías de empresas que tienen la obligación de auditar sus cuentas anuales.

Si hablamos de la muestra de usuarios, ésta podría no incluir todas las categorías de usuarios. Las categorías incluidas en el estudio han sido seleccionadas lógicamente, a base del razonamiento profesional y después han sido procesadas con ayuda de los métodos de muestreo. A nivel de cada sustrato establecido, la elección se ha hecho aleatoriamente, estableciendo un paso de numeración.

Por eso, el método de muestreo utilizado para los dos grupos (directores financieros y usuarios) ha sido el método lógico no aleatorio. Esto representa un método de selección parcialmente subjetivo, que se funda en el razonamiento profesional del investigador. Dicho método resulta muchas veces “imperfecto”, lo cual puede influir en la representatividad de la muestra, presentando una precisión menor que los métodos aleatorios.

Además, en el caso de los directores financieros de Rumanía y de los usuarios de los dos países, al no ser posible establecer el total de la población estadística tampoco hemos podido establecer la proporción de las partes componentes en el conjunto, basándose esta elección también exclusivamente en nuestro razonamiento profesional. En España, aunque conocemos el total de las empresas auditadas por categorías de empresas, por razones de similitud, la muestra de directores financieros de España ha sido constituida similarmente a la de los directores financieros de Rumanía.

Otro límite relacionado con la utilización del cuestionario y empleo del proceso de muestreo sería que aunque fueron enviados para ser rellenados un número de 44 cuestionarios a

Rumanía y 73 cuestionarios a España, los periódicos y revistas financieras con carácter económico de los dos países no han ofrecido ninguna respuesta, no han rellenado ningún cuestionario, pudiendo de esta manera afectar a la representatividad de la muestra de los usuarios.

d. Límites relacionados con el uso de los Tests Kruskal Wallis y Mann Withney

Para realizar este estudio hemos empleado como métodos de análisis de las respuestas el Test Kruskal-Wallis y el Test Mann Whithney. Los valores obtenidos con ayuda de tales tests han sido integrados en unas tablas comparativas, en base a los cuales se ha realizado la comparación e interpretación de los datos.

Uno de los límites del uso del Test Kruskal Wallis es que aún cuando los cálculos parecen elementales, ellos pueden resultar bastante complejos y laboriosos.

Otro límite del Test Kruskal Wallis es que dicho Test determina si existen diferencias significativas entre los tres grupos, sin señalar cuál de los grupos hace nota discordante. Si nos interesa tal aspecto y no podemos verlo en los valores medios de las respuestas calculadas para cada uno de los tres grupos, debe aplicarse a continuación el Test Mann Withney para cada uno de los tres pares de grupos: auditores – directores, auditores – usuarios, directores – usuarios.

Debido a que nosotros hemos calculado los valores medios de las respuestas obtenidas para las 3 categorías de participantes en el estudio, para cada pregunta por separado, hemos podido determinar cuál es el grupo que ha obtenido un valor medio más distinto.

LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN

Tal como hemos afirmado anteriormente, en esta investigación no se han podido alcanzar todos los temas actuales relacionados con la auditoría financiera. Por eso, como líneas futuras de investigación nos proponemos profundizar los siguientes aspectos:

- Realizar un análisis comparativo de las particularidades relacionadas con los procedimientos utilizados en Rumanía y España dentro de un trabajo de auditoría.
- Partiendo de los datos que disponemos, podríamos realizar un análisis comparativo de las percepciones y expectativas de los tres grupos a nivel de los distritos de Rumanía y las provincias de España.
- Realizar un estudio comparativo relacionado con el modo de implementación de los reglamentos de la Directiva Europea en lo concerniente al reconocimiento recíproco de los auditores financieros en todos los estados miembros de la UE.
- Realizar un estudio empírico a nivel europeo con el fin de determinar el modo cómo la actual crisis económica ha afectado a las percepciones de los usuarios de informaciones financieras auditadas.
- En Rumanía, las Normas Internacionales de Auditoría están traducidas y adoptadas en su totalidad. De este modo, podríamos realizar un estudio sobre la compatibilidad de las NIA-s con las condiciones concretas de Rumanía y si eran necesarios ciertos ajustes de las mismas.
- En España, las Normas Internacionales de Auditoría están traducidas y ahora se encuentran en proceso de consulta pública y adaptación a las condiciones de este país. Tras la entrada en vigor de las nuevas Normas Técnicas podríamos realizar un estudio comparativo entre las mismas y las Normas Internacionales de Auditoría, para analizar en que medida era necesaria esta “adaptación”. Este aspecto es interesante debido a que todas las modificaciones o complementos posteriores de las NIA-s tendrán que

recorrer la misma ruta que las actuales NIA-s, por tanto se va tardar mucho hasta que estén aplicadas en España, dificultando constantemente la comparabilidad a nivel europeo e internacional.

Las ciencias económicas han tenido y todavía siguen teniendo problemas de los que muchos han quedado por el momento sin respuesta, o lo que se ha ofrecido es insatisfactorio. Con el paso del tiempo y la evolución del ámbito económico parece que las tareas de las ciencias económicas vienen a ser cada vez más complejas y más difíciles de cumplir. La paradoja es que exactamente de aquí deriva la oportunidad de las ciencias económicas de abrir un propio camino y un estatuto respetado y reconocido – de la tenacidad de luchar contra lo desconocido, de enfrentarse a un objeto de investigación siempre vivo, con problemas inéditos y difíciles de resolver. Por tanto, el perímetro de investigación de las ciencias económicas va ampliándose permanentemente, por eso la perspectiva y la oportunidad de crecer y de desarrollarse permanentemente son inigualables.

FINALIZACIÓN

Uno de los temas fundamentales de esta investigación ha sido la *evolución*. A lo largo de la investigación se ha demostrado que la auditoría financiera va progresando y perfeccionándose permanentemente al mismo tiempo que el desarrollo económico, político y social, como respuesta a los desafíos de la sociedad a la que sirve.

Hoy en día podemos decir que la auditoría atraviesa una nueva crisis, semejante a la de los años '30, cuando se produjo el hundimiento de la empresa Enron. A nivel mundial se nota una desconfianza de los inversores, usuarios de las informaciones financieras auditadas.

Los cambios producidos por la evolución de la sociedad informacional suponen la transformación progresiva de toda la economía en una economía digital, imponiendo un nuevo tratamiento de la auditoría y la necesidad de crear un nuevo marco de trabajo, apto para responder a las nuevas exigencias cualitativas de los objetivos de la auditoría. Nosotros pensamos que en el futuro la auditoría se fijará en el management y suministro de servicios electrónicos, que suponen flujos de documentos electrónicos y procedimientos de tratamientos asociados específicos. Creemos que la mayor parte de los procedimientos clásicos serán reemplazados con procedimientos capaces de asegurar la auditoría en contexto digital, forma que en el presente se va difundiendo. La auditoría clásica cambiará su enfoque y su contenido y se fundará preponderantemente en las tecnologías de la información y de las comunicaciones, mediante la adopción de conceptos y métodos avanzados: auditoría on-line, auditoría continua, e-auditoría o auditoría asistida por ordenador.

La auditoría on-line, por ejemplo, es una forma avanzada de auditoría, muy útil para las instituciones de auditoría, a través de la cual éstas pueden acceder a informaciones y pueden recopilar pruebas de auditoría a distancia, a lo largo de todo el trabajo. Las ventajas de este tipo de auditoría son el tiempo breve de acceso a datos, la prontitud de elaboración de los mismos y de ahí desde luego costes más bajos.

El uso de los instrumentos TI es adecuado en el caso de la auditoría financiera, por cuanto la mayoría de las entidades guardan sus cuentas anuales en formato electrónico. Como modo de trabajo, creemos que los auditores deben estar preparados para trabajar en colaboración, en equipos virtuales, así como también para adoptar nuevos estilos de trabajo – auditoría a distancia, auditoría de documentos electrónicos o uso de un soporte instrumental asistido por ordenador.

Factores importantes que influirán en los nuevos objetivos de la auditoría se refieren a la seguridad de la información y de los sistemas, a la protección de datos con carácter personal y al acceso a ciertas bases de datos de contenido informacional sensible.

Todo ello necesitará un marco legislativo, conceptual, metodológico y de procedimiento adecuado: la actualización del marco legislativo, la creación del marco de interoperabilidad de las instituciones de cada país, la integración en el sistema europeo, la preparación de los auditores para esta gestión, la reproyección y replanificación de la auditoría, la seguridad del soporte instrumental y metodológico para la auditoría.

Nos hallamos en un momento en que los usuarios están interesados en conocer no sólo la situación financiera de la empresa, sino también la estrategia de la empresa, las políticas frente al riesgo, el impacto de la misma sobre el medio ambiente y la sociedad, etc. Estas informaciones económico-financieras y sobre todo no financieras de toda clase, pero que pueden resultar útiles para varios grupos de usuarios, deberán englobarse en un Informe integrado. Las condiciones básicas serán que las informaciones presentadas sean cada vez más relevantes, comparables, asequibles, mejor estructuradas y desde luego verificables – lo cual perjudica directamente a los nuevos objetivos que se abren ante el oficio de auditoría.

La auditoría financiera ha progresado y se ha perfeccionado al mismo tiempo que el desarrollo económico, como respuesta a los desafíos de la sociedad. Ha progresado desde el punto de vista histórico, estando presente de una forma u otra en todos los períodos, desde el punto de vista de los conceptos y sobre todo desde el punto de vista de los objetivos. Por eso, creemos que los auditores y las empresas de auditoría no deberían pasar por alto la importancia social que se otorga actualmente a la auditoría financiera, la posición conseguida hoy en la sociedad gracias a esfuerzos centenarios y ampliar eventualmente el área de responsabilidades o buscar nuevos métodos o procedimientos compatibles con las necesidades actuales.

“Las últimas dos décadas han representado un período de grandes cambios en el ámbito de los negocios” (Tabără N. y Briciu S., 2012) y por consiguiente la auditoría financiera tampoco ha podido quedar estancada. Al contrario, ella debe estar permanentemente con un paso en adelante, para infundir confianza en las transacciones que se desarrollan en el mercado. El fenómeno de la globalización, de la informatización y la crisis económica mundial que empezó en el año 2008 han influido y seguirán influyendo en la estructura y el contenido de la legislación en materia de auditoría financiera.

ABREVIATURAS

| | |
|------------|---|
| AICPA | – Instituto Americano de los Contables Públicos Autorizados |
| ASB | – Auditing Statements Board o Comité de Recomendaciones concernientes a la Revisión Contable Bruselas |
| CAFR | – Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía |
| CECCAR | – Cámara de los Expertos Contables y Contables Autorizados de Rumanía |
| GAAP | – Principios Contables Generalmente Aceptados |
| IAPSs | – Declaraciones Internacionales de Práctica en la Auditoría |
| IASB | – Consejo para Estándares Internacionales de Contabilidad |
| IAASB | – Consejo para Estándares Internacionales de Auditoría y Seguros |
| ICAC | – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España |
| ICJS | – Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España |
| IFAC | – Federación Internacional de los Contables |
| IFRS | – Estándares (Normas) Internacionales de Información Financiera |
| IOSCO | – Organización Internacional de Comisiones de Valores |
| ISA | – Estándares (Normas) Internacionales de Auditoría |
| ISQC1 | – Estándar (Norma) Internacional de Control de la Calidad |
| EFRAG | – Grupo Europeo de Consejo para Información Financiera (de UE) |
| FEE | – Federación de los Expertos Contables Europeos Bruselas (de UE) |
| NIA | – Normas Internacionales de Auditoría (ISA) |
| NCCI | – Norma Internacional de Control de la Calidad (ISQC1) |
| TRLAC | – Texto Revisado de la Ley de Auditoría Financiera de España, 2001. |
| UE | – Unión Europea |
| USGAAP | – Estándares Contables Americanos |
| Auditores | – auditores financieros |
| Directores | – directores financieros de las empresas auditadas |
| Usuarios | – usuarios de la información contable auditada |

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- AICPA (2010). *Code of Professional Conduct*, actualizado a 31.07.2010, disponible online a <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/default.aspx>, Fecha de consulta: 16 de Marzo de 2011
- Albu, L. L. (2012). *Problemas concernientes a la modelación de los ciclos económicos. Enfoque teórico*, Trabajo elaborado en el marco del programa CERES “Tipología del auge económico; la evolución de las principales correlaciones macroeconómicas en el período de transición”, Instituto Nacional de Investigaciones Económicas (INCE), Academia Rumana, Bucarest, disponible on line <http://ideas.repec.org/d/incearo.html>, Fecha de consulta: 14 de Febrero de 2013
- Amat, O.; Blake, J.; Moya, S. (1997). Contabilidad creativa en España y en el Reino Unido. Un estudio comparativo, *Partida Doble*, nº 79, págs. 24-32
- Arens, A.; Loebbecke, J. (2003). *Auditoría – un enfoque integrado*, edición 8-a, ARC, Chişinău
- Arter, D. (1993). *Auditorías de calidad*, Madrid
- Bailey, K.B.; Bylinski, J.H; Shields, M.D. (1983). Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message, *Journal of Accounting Research*, vol. XXI, nr. 2, otoño, págs. 355-370
- Banco Mundial (2013). *El PIB rumano y el español para el período 1991 – 2012*, disponible on line <http://www.datos.bancomundial>; Fecha de consulta: 15 de Agosto de 2012 y 2 de Mayo de 2013
- Báscones, J.M. (2010). La responsabilidad civil de los auditores, *Auditoría Pública*, nº 52, págs. 57-70
- Beck, G.W. (1973). The rol of the auditor in Modern Society: an empirical appraisal, *Accounting and Business Rewiew*, spring, págs. 117-123
- Becker, C.L.; Defon, J.J.; Subramanyam, K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management, *Contemporary Accounting Research*, nº 15, págs.1-24
- Blanco, Y. (2000). *Manual de Auditoría Integral*, Roesga, Bogotá
- Blasco, J. (2004). El informe de auditoria: expectativas, *Partida Doble*, Noviembre, págs. 22-26

- Blomme, H. (2013). Consideraciones sobre el concepto y el estado de la reforma de la auditoría financiera, *Audit Financiar*, nº 8, págs. 3-7
- Boned, J.L.; Angla, J.J. (2011). *Consolidación de estados financieros*, Profit, Barcelona
- Borg Design S.R.L. Bucarest (2013). *Base de datos "Listado de las empresas de Rumanía"*, disponible on line www.listafirme.ro, Fecha de consulta: 20 de Junio de 2013
- Boulescu, M. (2003). *Auditoría financiera – directrices normativas nacionales*, Ediciones Economică, Bucarest
- Boulescu, M.; Ghiță, M.; Mareș, V. (2001). *Fundamentos de la auditoría*, Ediciones Didactică y Pedagogică, Bucarest
- Briciu, S.; Mihăilescu, C.T.; Cordoș, A.M. (2010). Consideraciones concernientes a la responsabilidad del auditor independiente en la auditoría financiera concerniente al fraude, *Audit financiar*, nº 12, págs. 21-27
- Briciu, S.; Socol, A.; Rof, L. (2010). Contribuciones al conocimiento e implementación de un modelo de evaluación del riesgo de auditoría, *Audit Financiar*, nº6, págs. 29-35
- Briciu, S.; Socol, A.; Sas, F. (2010). *Curso de auditoría financiera, 2009 - 2010*, Universitatea "1 Decembrie 1918" Alba Iulia, disponible on line <http://ro.scribd.com/doc/90303061/Audit-Financiar>, Fecha de consulta: 1 de Diciembre del 2011
- Briciu, S.; Todea, N.; Socol, A. (2001). *Auditoría y certificación del balance contable*, Argus, Bucarest
- Brown, I.J.; Hatherly, D. (1997). The expanded audit report – a research study within the development of SAS 600, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, nº 5, págs. 702-717
- Bunget, O.C.; Dumitrescu, A.C. (2012). Estudio sobre la relación entre la opinión de auditoría y de los principios de la contabilidad, *Audit Financiar*, nº 1, págs. 6-11
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumania (2013). *El informe del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía para el año 2012*, disponible on line <http://www.cafr.ro>, Fecha de consulta: 30 de Abril de 2013
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía (2012). *Guía para una auditoría de calidad*, Bucarest
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumania (2012). *El informe del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumania para el año 2011*, disponible on line <http://www.cafr.ro>, Fecha de consulta: 30 de Noviembre de 2012

- Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía (2011). *Guía concerniente a algunas reglamentaciones de la profesión de auditor*, Elfi, Bucarest
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía (2011). *El proceso de inspección y Monitorización de CAFR – parte del programa de profesionalización de CAFR*, El evento de educación a distancia REPARIS GDLN concerniente al Enfoque de Rumanía acerca de la revisión y calificativos de los auditores, Marzo, disponible on line www.cafr.ro, Fecha de consulta: 2 de Octubre de 2011
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía (2011). *El informe del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumania para el año 2010*, disponible on line <http://www.cafr.ro>, Fecha de consulta: 30 de Noviembre de 2012
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía (2010). *Guía concerniente a la auditoría de la calidad*, Irecson, Bucarest
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía (2007). *Novedades y tendencias en la práctica europea de la auditoría financiera*, Universal Color S.A, Pitești
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía (2007), *Novedades y tendencias en la práctica europea de la auditoría financiera – El primer Congreso de CAFR de Rumanía – Independencia, Transparencia, Calidad*, Tiparul "Universal Color", Bucarest
- Cámara de los Auditores Financieros de Rumania (2005). *El código de conducta ética y profesional*, disponible on line www.cafr.ro, Fecha de consulta: 25 de Octubre de 2011
- Cantwell, C. (2010). Consideraciones concernientes al control de la calidad de las empresas, *Audit financiar*, nr. 11, págs. 37-40
- Cañibano, L. (1993). *Curso de auditoría contable. Casos prácticos*, Piramide, Madrid
- Ceberio, J. (2012). Sistemas de Control de Calidad Interno, *Auditores*, nº 17, Junio, págs. 28-30
- Ceberio, J. (2011). La nueva Norma de Control de Calidad Interno: un paso adelante en la profesion de auditoría, *Auditores*, nº 15, pág. 31-33
- C.E.C.C.A.R. (2005). *Codigo Ético de los Profesionales Contables de Rumanía*, Bucarest
- C.E.C.C.A.R. (2001). *Normas minimales de auditoría*, Economică, Bucarest
- C.E.C.C.A.R. (1999). *Normas nacionales de auditoría*, CECCAR, Bucarest
- C.E.C.C.A.R. (1995). *Normas de auditoría financiera y certificación del balance contable*, nº 1/1995, CECCAR, Bucarest

- Cernea, O.; Ștefănescu, C.Al. (2012). La importancia de las informaciones ofrecidas por la auditoría financiera para directores, inversores y analistas financieros, *Audit Financiar*, nº 1, págs. 42-50
- Chelcea, S. (2004). *Iniciación en la investigación sociológica*, Comunicare.ro, Bucarest
- Citron, D.B.; Taffler, R.J.; Uang, J.Z. (2008). Delays in reporting price – sensitive information: The case of going concern , *Journal of Accounting and Public Policy*, nº 27, págs.19-37
- Colasse, B. (2011). *Introducción en contabilidad*, Ediciones Tipo Moldova, Iași
- Collins, L.; Valin, G. (1992). *Audit et contrôle interne*, Editura Dalloz, Paris
- Comisión Europea (2011). *Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público*, Bruxelles, 30 de Noviembre, disponible online http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm, Fecha de consulta: 12 de Noviembre del 2013
- Comisión Europea (2010). *La Carta Verde “Política de auditoría: las lecciones de la crisis”*, Bruxelles, Octubre , disponible online http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/otherdocs/index_en.htm, Fecha de consulta: 5 de Febrero del 2012
- Comisión Europea (2010). *Contribuciones autorizadas para publicación, concernientes a la Carta Verde de la Comisión Europea, 13 de Octubre, Política de auditoría: las lecciones de la crisis y el sumario de estas contribuciones*, disponible online http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm; Fecha de consulta: 3 de Mayo del 2011
- Comisión Europea (2001). *La recomendación de la Comisión del 16 de Mayo – La independencia de los auditores estatutarios en la UE: Un conjunto de principios fundamentales*, disponible online <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>, Fecha de consulta: 3 de Mayo del 2011
- Comité Económico y Social Europeo (2012). *Aviso concerniente a la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de modificación de la Directiva 2006/43/CE concerniente a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo concernientes a los requisitos específicos relacionados con la auditoría estatutaria de las entidades de interés público*, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, C 191/61 del 29 de Junio, disponible on line <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:191:0061:0071:RO:PDF>, Fecha de consulta: 5 de Septiembre del 2012

- Comité Económico y Social Europeo (2011). *Proyecto Preliminar del grupo de estudio “Política de auditoría”, concerniente a la Carta Verde “Política de auditoría: las lecciones de la crisis”, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, nº 248/92 del 28 de Abril, Bruxelles, disponible on line <http://www.eecs.europa.eu>; Fecha de consulta: 5 de Febrero del 2012*
- Comité Económico y Social Europeo (2011). *Aviso sobre la Carta Verde “Política de auditoría: las lecciones de la crisis”, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, nº 248/92, del 28 august, disponible on line <http://www.eecs.europa.eu>, Fecha de consulta: 1 de Febrero del 2012;*
- Consejo de la Camara de los Auditores Financieros de Rumanía (2013). *Informe de actividad para el año 2012*, disponible on line www.cafr.ro, Fecha de consulta: 19 de Julio de 2013
- Consejo de la Camara de los Auditores Financieros de Rumanía (2012). *Informe de actividad para el año 2011*, disponible on line www.cafr.ro, Fecha de consulta: 5 de Mayo de 2012
- Consejo de la Camara de los Auditores Financieros de Rumanía (2011). *Informe de actividad para el año 2010*, disponible on line www.cafr.ro, Fecha de consulta: 5 de Mayo del 2012
- Consejo para Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (2012). *Manual de Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, y otros trabajos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*, Vol. I y II, Traducido y republicado por CAFR, Bucarest, 2013
- Dănescu, T. (2012). Connotaciones teóricas y prácticas concernientes a la estrategia general de auditoría, *Audit Financiar*, nº 11, págs. 14-23
- Dănescu, T. (2007). *Auditoría financiera – convergencias entre teoría y práctica*, Irecson, Bucarest
- Dănescu, T. (2007). *Procedimientos y técnicas de auditoría financiera*, Irecson, Bucarest
- Dăculescu, P. (2006). *La investigación en marketing*, Brandbuilders, Bucarest
- Dăbu, C.M. (2012). Historia del uso de la modelación y simulación asistidas por ordenador en la ciencia, *Revista Noema de la Academia Rumana*, vol. 11, <http://www.noema.crist.ro/nr11.php>, Fecha de consulta: 14 de Febrero de 2013
- DeFond, M.L.; Francis, J.R.; Wong, T.J. (2000). Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong , *Auditing*, (Spring) (19) (1), págs. 49-66

- DEX online (2002). *Diccionario explicativo de la lengua rumana online*, NODEX, disponible on line <http://dexonline.ro/> , Fecha de consulta: 14 de Febrero de 2012
- Dillar, J.R.; Jensen, D.L. (1983). The Auditor's Report: An Analisis of Opinion, *The Accounting Review*, vol. LVIII, nº 4, Octubre, págs. 787-798
- Dobroțeanu, L.; Coman, N.; Dobroțeanu, C.L. (2011). Los auditores externos y la gobernación corporativa bajo el impacto de la crisis financiera, *Audit financiar*, nº 3, Marzo de, págs. 16-26
- Dobroțeanu, L.; Dobroțeanu, C.L. (2002). *Auditoría – Conceptos y prácticas – Enfoque nacional e internacional*, Economică, Bucarest
- Dobroțeanu, C.L.; Dobroțeanu, L.; Răileanu, A.S. (2010). Independencia de los auditores en el contexto del gobierno corporativo, *Audit Financiar*, nº3, págs. 18-22
- Dobroțeanu, L.; Manea, D.; Dobroțeanu, C.L. (2011). Dinámica de las percepciones concernientes a la auditoría externa bajo el impacto de la crisis financiera, *Audit financiar*, nº 2, págs. 18-27
- Domnișoru, S. (2011). *Auditoría legal y comunicación financiera*, vol. I, Economică, Bucarest
- Domnișoru, S.; Briciu, S.; Popa, I.E.; Bunget, O.C. (2010). Auditoría legal versus Comunicación financiera. ¿Por qué y cómo?, *Audit Financiar*, nr. 7, Julio, págs. 3-13
- Federación Internacional de los Contables (2012). *El Código Ético Nacional de los profesionales contables* - Spanish language text of "Code of Ethics for Professional Accountants", by the International Federation of Accountants
- Federación Internacional de los Contables (2009). *Guía para utilizar las Normas Internacionales de Auditoría para trabajos de auditoría en empresas pequeñas y medianas*, Ediciones CECAR, Bucarest
- Federación Internacional de los Contables (2009). *Manual de Normas Internacionales de Auditoría y Control de la Calidad – Auditoría Financiera 2009*, Irecson, Bucarest
- Federación Internacional de los Contables (2008). *Reglamentos Internacionales de auditoría, seguridad y ética; Auditoría Financiera 2008*, Irecson, Bucarest
- Federación Internacional de los Contables (2005). *El Código Ético Nacional de los profesionales contables*, CECAR, Bucarest
- Feleagă, L.; Feleagă, N. (2007). *Contabilidad Financiera – enfoque europeo e internacional*, Vol. I y II, Editura Economică, Bucarest
- Feleagă, N. (1999). *Sistemas contables comparados*, edición II, vol. I, Economică,

Bucarest,

- Fernández, J.A. (2011). Comentarios normativos sobre la Norma Internacional de Control de Calidad, *Auditores*, nº 14, págs. 58-65
- Florea, I.; Macovei, I.C.; Florea, R.; Berheci, M. (2008). *Introducción al peritaje contable y a la auditoría financiera*, II edición, revisada y completada, CECCAR, Bucarest
- Fowzia, R. (2010). *An empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of auditing Education in Bangladesh*, disponible on line <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/22708/>, MPRA nr. 22708, Fecha de consulta: 12 de Enero de 2013
- Francis, J.R.; Krishanan, J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism, *Contemporary Accounting Research*, 16(1), págs. 135-165
- Fraser, I.; Pong, C. (2009). The future of the external audit function, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, Iss: 2, págs.104 – 113
- Fulop, M.T. (2011). Estudio comparativo sobre la aplicación de la Directiva relativa a la auditoría legal en los Estados miembros de la UE., *Audit Financiar*, nº 6, págs. 14-22
- Gallizo, J. L. (1996). *Contabilidad y auditoría de la distribución de beneficios y de la compensación de pérdidas*, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid
- Gallizo, J.L. (1992). Regulación pública de la auditoría en España, *Revista de estudios empresariales*, Nº 4, págs. 239-258
- Gallizo, J. L. (1990). Panorámica actual de la profesión auditora en España, *Cuadernos aragoneses de economía*, Nº 15, págs. 181-19
- Gallizo, J.L.; D'Silva, A. (1996). Diferencia de expectativas en auditoría: Medidas a adoptar, *Partida Doble*, nº 65, Marzo, págs. 43-54
- Gallizo, J.L.; D'Silva, A. (1995). Expectativas de la auditoría: posición del auditor, *VIII Congreso de AECA*, vol. I, Sevilla, Septiembre, págs. 217-241
- Gallizo, J.L.; Saladríguez, R.; Salvador, M., (2008). Los nuevos miembros de la Unión Europea: análisis contable de las divergencias y similitudes de las variables financieras de las empresas, *Revista española de financiación y contabilidad*, nº 139, págs. 501-526
- García, M.A. (1992). *La auditoría en Europa*, Cuadernos del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid
- García, M.A.; Humphrey, C.; Moizer, P.; Turley, S. (1993). *La auditoría y sus expectativas*:

Los casos de España y Reino Unido, ICAC, Madrid

- García, S.; Ipiñazar, I. (2011). La auditoría en España: un antes y un después de la ISQC1 - una cultura orientada a la calidad, *Partida Doble*, págs. 13
- García, S.; Ipiñazar, I. (2007). Información financiera fiable: auditorías de calidad. Caso español, *Congreso Global de Administración de empresas y finanzas*, Costa Rica
- Ghiță, M.; Briciu, S.; Sas, F.; Ghiță, R.; Tămaș, A.S.; Dobra, I.B. (2009). *Gobierno Corporativo y Auditoría Interna*, Ediciones Aeternitas, Alba Iulia
- Gómez, A.D. (2006). Comprensión y relevancia del informe de auditoría: Un análisis empírico realizado con auditores, empresas y usuarios, *Revista española de financiación y contabilidad*, nº 128, vol.XXXV, Enero-Marzo, págs. 31-55
- Gonzalo, J.A. (2000). *La tesis Doctoral*, Editada por Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A), Madrid
- González, A. (1995). *El segundo Congreso de Auditoría Integral*, Argentina
- González, B.; García, R.; López, A. (2011). Estudio empírico sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales para el período 2001-2007, CIRIEC España, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 71, Agosto, págs. 253-277
- Haspeslagh, P. (2010). Corporate governance and the current crisis, *Corporate Governance*, Vol. 10, Issue 4
- Herrador, T.C. (2002). *El informe de auditoría financiera de las cuentas anuales como conclusión y objetivo del trabajo del auditor: un estudio empírico para la Comunidad Autónoma de Madrid*, Tezã de Doctorat, Editada por el Consejo Económico y Social
- Herreros, J. (2010). Normas Internacionales de auditoría: principales impactos del "Proyecto Clarity", *Partida Doble* nº 224, págs. 18-27
- Horomnea, E. (2010). *Auditoría financiera - conceptos, normas, reglas*, Ediciones Alfa, Iași, Edición revisada y actualizada
- Humphrey, C.; Loft, A.; Woods, M. (2009). The Global Audit Profession and the International Financial Architecture: Understanding Regulatory Relationships at a Time of Financial Crisis, *Accounting, Organizations and Society* 34, nº 6-7, págs. 810-825
- I.E.S.B.A. (2010). *El Código de Ética para los Profesionales Contables*, disponible online <http://web.ifac.org/publication>, Fecha de consulta: 5 de Mayo de 2012
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2011). Control de Calidad 2010-2011,

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2011). Comentarios normativos sobre las Normas Técnicas de Auditoría, *Revista Auditores*, nº 14, págs. 58-65
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (1997). *Libro blanco de la auditoría de cuentas en España*, Editura ICAC, Madrid
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (2013). *Plan de control de la actividad para 2013 y ejecución del Plan 2012*, disponible on line www.icac.es, Fecha de consulta: 1 de Mayo de 2013
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (2012). *Plan de control de la actividad para 2012 y ejecución del Plan 2011*, disponible on line www.icac.es, Fecha de consulta: 15 de Mayo de 2012
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (2012). *Memoria anual de actividades 2011*, disponible on line www.icac.es, Fecha de consulta: 12 de Mayo de 2012
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (2011). *Plan de control de la actividad para 2011 y ejecución del Plan 2010*, disponible on line www.icac.es, Fecha de consulta: 5 de Mayo de 2011
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (2011). *Memoria anual de actividades 2010*, disponible on line www.icac.es, Fecha de consulta: 5 de Mayo de 2011
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (2010). *Memoria anual de actividades 2009*, disponible on line www.icac.es, Fecha de consulta: 5 de Mayo de 2011
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (1991-2011). *Situación de la auditoría en España para los años 1991-2011*, publicada en BOICAC no: 5/1991, 9/1992, 13/1993, 18/1994, 21/1995, 25/1996, 30/1997, 33/1998, 37/1999, 41/2000, 46/2001, 50/2002, 54/2003, 58/2004, 62/2005, 66/2006, 70/2007, 74/2008, 78/2009, 82/2010, 86/2011, 90/2012, 94/2013 disponible on line <http://www.icac.meh.es>, Fecha de consulta: 12 de Junio de 2011, 8 de Octubre de 2012 y 12 de Noviembre de 2013
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de España (1991). *Normas Técnicas de auditoría*, disponible on line <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/Auditoria.aspx>, Fecha de consulta: 10 de Agosto de 2011
- Ionaşcu, I. (2007). *Epistemología de la contabilidad*, Economică, Bucarest
- Ionaşcu, I. (2003). *Dinámica de las doctrinas de la contabilidad contemporánea*, Economică, Bucarest
- Iuga, V. (2012). Lo que quieren los inversores de los auditores, *Audit Financiar* nº 1,

págs. 3-5

- Ivan, R.O. (2011). Responsabilité Eco-Sociale des entreprises par l'audit environnemental, *Revue Valaque d'Etudes Economiques*, Volume 2(16), nº 3
- Ivan, R.O. (2009). European Standardization of Audit, *Annals of the University of Petrosani, Economics*, Volume 9, Issue 4
- Ivan, R.O. (2008). The pricing of audit services: evidence from Romania, *Annales Universitatis Apulensis – series Oeconomica*, Nº10, vol. I
- Jaba, E.; Bălan, C.B.; Robu, I.B.; Roman, M. (2012). La evaluación estadística de los riesgos de fraude con el fin de fundamentar la opinión de auditoría, en base a modelos de duración, *Audit Financiar*, nº 4, págs. 14-23
- Jaba, E.; Robu, I.B. (2011). Exploración estadística del mercado de auditoría con el fin de apreciar al auditor, *Audit financiar*, Junio, págs. 28-36
- King, M. (2012). El Informe integrado, *Auditores*, nº 18, Noviembre, págs. 20-21
- Krishnan, J. (2005). Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis, *The Accounting Review*, 80(2), págs. 649-678
- Labăr, A.V. (2008). *SPSS para las ciencias de la educación*, Ediciones Polirom, Iași
- Lee, R.D.; Johnson, R.W.; Joyce, P.D. (2009). *Presupuestado de sistemas públicos*, Jones&Bartlett Learning, Sudbury, Massachusetts, USA
- Lee, T.A.; Parker R.H. (1980). The evolution of corporate financial reporting, *Journal of Business Finance&Accounting*, Vol. VII, Issue 2, págs.331-346
- Lefebvre Francis Redacción (2012). *Memento Contable 2013*, Editura Francis Lefebvre S.A.
- Lefter, C. (2004). *Investigación de Marketing*, Ediciones Infomarket, Braşov
- Lenghel, R.D. (2011). Armonización, convergencia y conformidad contable internacional, *Analele Institutului de Istorie "G.Barițiu" Cluj-Napoca*, Series Humanística, tom. IX, págs. 247-258
- López, A. (1995). *Normas de auditoría: como interpretarlas para su aplicación*, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid
- Lungu, O. (2001). *Guía para SPSS 10.0*, Serie Psicología Experimental y Aplicada, Iași
- Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (2011). *Proyecto de Investigación realizado a solicitud de Association of Chartered Certified Accountants*, Julio, disponible on line http://www.acca.co.uk/pubs/general/activities/library/audit/audit_pubs/extended_audit_reporting.pdf, Fecha de consulta: 3 de Abril

de 2012

- Maastricht Accounting and Auditing Research Center (1996). *Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea*. BOICAC, 27, pág. 49-132
- Madariaga, J.M. (2004). *Manual Práctico de auditoría*, Edicions Deusto
- Manchado de Almeida, C. (2008). Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoría en mercados bursátiles de reducida dimensión: el caso Portugués, *Revista de Contabilidad y Finanzas – UPS*, vol. 19, nº 47, Mayo-Agosto, págs. 102-111
- Marcu, L. (2013). Curso POSDRU, *La presentación de los métodos de investigación cuantitativa*, Alba Iulia
- Marcu, L.; Toma, A. (2009). *Investigación cuantitativa de marketing con ayuda del programa de cómputo tabular Excel*, Bibliotheca, Târgoviște
- Marhan, A.M. (2001). Perspectivas teóricas y metodológicas en el estudio de la Modelación mental, *Revista de Psihologie*, Academiei Române, vol. 47, nº 3-4, Enero-Junio, Bucarest, págs. 181-19
- Martínez, F.J.; Fernández, A.; Montoya del Corte, J. (2010). *La función de auditoría en las PYMES: un estudio empirico para Iberoamerica*, disponible on line <http://www.gaedpyme.upct.es/noticiasred14.php>, Fecha de consulta: 5 de Agosto de 2012
- Martínez, F.J.; Ramírez, S.I.; Montoya del Corte, J.; Fernández, A. (2010). *La importancia relativa en auditoría*, Portal de revistas científicas y arbitradas de la UNAM, nº 230, Enero-Abril, disponible on line <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rca/article/view/14921>, pags. 77-103, Fecha de consulta: 08 de Julio de 2011
- Marques de Sá, J.P. (2007). *Applied Statistics. Using SPSS, STATISTICA*, Editura Springer Berlin Heidelberg, New York, pag. 212
- Mautz, R.K. (1970). *Fundamentos de la auditoría*, Ediciones Macchi, Buenos Aires
- Mautz, R.K.; Sharaf, H.A. (1961). *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, Menasha, Wisconsin
- Mayper, A.G.; Welker, R.B.; Wiggins, C.E. (1988). Accounting and review services: perception of the message within the CPA's report, *Advances in Accounting*, vol. VI, págs. 219 -232
- Mihăilescu, I. (2013). El recurso humano factor decisivo en el desarrollo de la auditoría en Rumanía, *Audit Financiar*, nº 4, págs. 18-29

- Mihăilescu, I.; (2008). Realizaciones y perspectivas de la profesión de auditor financiero, *Audit financiar*, nº 1, págs. 4-6
- Mihăilescu, I. (2006). *La responsabilidad de los auditores de tener en cuenta los fraudes y los errores en un trabajo de auditoría – curso de preparación para los auditores de cuentas*, disponible on line <http://www.cig.ase.ro>, Fecha de consulta: 15 de Agosto de 2012
- Mihăilescu, I.; Mihăilescu, C.T. (2010). Auditoría financiera versus auditoría estatutaria. Aclaraciones necesarias en la práctica profesional, *Audit Financiar*, nº 2, págs. 3-9
- Mihăilescu, I.; Urania, M. (2010). Estrategia y planificación de una auditoría financiera a la luz de las normas aclaradas, *Audit Financiar*, nº 3, págs. 40-48
- Miller, J.R.; Reed, S.A.; Strawser R.H. (1990). The new auditor's report: Will it close the expectations gap in communications?, *The CPA Journal*, Mayo, págs. 68-72
- Ministerio de Hacienda (2002). *Reglementaciones contables para los agentes economicos*, Economică, Bucarest
- Mir, C. (2013). Comentarios normativos, *Auditores*, nº 19, págs. 44-50
- Mir, C. (2012). Comentarios normativos, *Auditores*, nº 18, págs. 44-48
- Mir, C. (2012). Comentarios normativos, *Auditores*, nº 17, págs. 65-68
- Mir, C. (2011). Comentarios normativos, *Auditores*, nº 16, págs. 57-61
- Mir, C. (2011). Comentarios normativos, *Auditores*, nº 15, págs. 45-50
- Mir, C. (2011). Comentarios normativos, *Auditores*, nº 14, págs. 58-65
- Mira, J.C. (2006). *Apuntes de auditoría*, disponible on line <http://www.Moduloauditoria.tk>, Fecha de consulta: 5 de Abril de 2011
- Monterrey, J.A.; Sánchez, A. (2007). Un estudio empírico de los honorarios del auditor, *Cuadernos de Economía y dirección de empresa*, nº 32, págs. 81-110
- Morariu, A.; Spiridon, A. (2012). Auditoría financiera. Opiniones pro y contra sobre la modificación de la reglamentación de la auditoría financiera a nivel europeo, *Economistul*, nº 6
- Nair, R.D.; Rittenberg, L.E. (1987). Messages Perceived from Audit, Review and Compilation Reports: Extension to More Diverse Groups, *Auditing Journal of Practice & Theory*, vol. VII, nº 1, págs. 15-38

- Navarro, A.J. (1995). Análisis de los informes de auditoría de compañías cotizadas en la Bolsa de Madrid. Ejercicio 1993, *Partida Doble*, no. 59, págs. 63-76
- Navarro, A.J.; Bernad, C. (2004). Las sanciones impuestas a los auditores: un indicador de la calidad de las auditorías, *Partida doble*, nº 156, Junio
- Neagu, F. *Una posible epistemología de la contabilidad*, disponible on line <http://jfa.ro/pdf/neagu.pdf>, Fecha de consulta: 5 de Abril de 2011
- Neamțu, H.; Moldovanu, U. (2011). Estudio de caso sobre la evaluación de los errores identificados y sus efectos en la materialidad de la auditoría y el dictamen del auditor independiente, *Audit Financiar*, nº 10, págs. 3-16
- Neamțu, H.; Roman, A.G.; Țurlea, E. (2012). *Auditoría financiera – Trabajos de aseguramiento y servicios conexos*, Economică, Bucarest
- Niculescu, M. (2011). Curs POSDRU – *Management y epistemología de la investigación científica*
- Opariuc, C. (2009). *Estadística aplicada a las ciencias sociales y las humanidades. Nociones básicas – Estadísticas univariadas*, vol I, Constanța, disponible on line www.researchgate.net/...statistics...statistics/.../9fcfd5006d9921d6f1.pdf, Fecha de consulta: 30 de Junio de 2013
- Owusu, A.S.; Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece, *European Accounting Review*, nº 15, págs. 273-287
- Parlamento Europeo y del Consejo Europeo (2011). *Respuesta a la Carta Verde “Política de auditoría . Las lecciones de la crisis”, Propuesta de Reglamento concerniente a los requisitos específicos relacionados con la auditoría estatutaria de las entidades de interés público*, Bruselas, 30 de Noviembre, disponible on line <http://www.eecs.europa.eu>, Fecha de consulta: 5 de Febrero de 2012
- Parlamento Europeo y del Consejo Europeo (2011). *Propuesta de modificación de la Directiva 2006/43/CE concerniente a la auditoría legal de cuentas anuales y cuentas consolidadas*, emitida en Bruselas, (2011/0389), disponible online http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_ro.pdf, Fecha de consulta: 5 de Febrero de 2012
- Parlamento Europeo y del Consejo Europeo (2011). *Reglamento concerniente a requisitos específicos relacionados con la auditoría estatutaria de las entidades de interés público*, emitido en Bruselas, 30 de Noviembre, (2011/0359), disponible online http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_ro.pdf, Fecha de consulta: 5 de Febrero de 2012

- Pál, T. (2011). Impacto de la crisis económica sobre el trabajo de auditoría, *Audit Financiar*, nº 3, págs. 4-11
- Păun, M. (2004). *El proceso de modelación en el análisis de los sistemas económicos*, Cap. IV, disponible online <http://www.asecib.ase.ro/Paun/cap4-ads-intern.PDF>, Fecha de consulta: 20 de Febrero de 2013
- Phillips, R.; Freeman, R.E.; Wicks, A.C. (2003). What stakeholder theory is not, *Business Ethics Quarterly*, 13(4), págs. 479-502
- Pohoață, I. (2011). *Fundamentos epistemológicos y metodológicos de la ciencia económica*, Economică, Bucarest
- Popa, I.; Bunget, O.; Marcu, N. (2011). *Normas Generales de Auditoría*, Ediciones Mirton, Timișoara,
- Popa, I.E.; Șpan, G.A.; Fulop, M.T. (2010). Qualitative factors of materiality – a review of empirical research, *Annales Universitatis Apulensis Oeconomica*, 12 (1), págs. 274-280
- Popescu, C.; Răboacă, Gh.; Ciucur, D.; Iovan, D. (2006). *Metodología de la investigación científica económica*, ASE, Bucarest
- Porter, B. (2003). *The Audit Expectation - Performance Gap and the Role of External Auditors in Society*, New Zealand, citado por Bahr, en Vertrauen in Wirtschaftsprüfer. Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke, Deutscher Universitäts-Verlag
- Porter, B.; Gowthorpe, C. (2004). *Audit Expectation – Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburg
- Porter, B.; Hogartaigh, O.; Baskerville, C. (2009). *Report of research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditors report's*, September, disponible online www.ifac.org, Fecha de consulta: 5 de Junio de 2012
- Prado, J.M.; González, I.; Martín, B.D. (1995). La situación de la auditoría en España desde la perspectiva de los auditores, *Revista española de Financiación y Contabilidad*, nº 84, págs. 631-666
- PriceWaterhouse Coopers U.K. (2011). *El estudio "Audit Today and Tomorrow"*, Julio, disponible online <http://www.pwc.uk/eng/publications/audit-today-tomorrow-investor-survey.html>, Fecha de consulta: 8 de Octubre de 2012 y 12 de Febrero de 2013

- Puig de Travy, C. (2010). *El Control de la Calidad en el marco de la nueva LAC*, Zaragoza, disponible online www.rea.economistas.es, Fecha de consulta: 18 de Febrero de 2012
- Radu, G. (2010). *Normativo y constructivo en la profesión liberal de auditor financiero de práctica pública*, Transversal, Târgoviște
- Rahmat, M.M.; Iskandar, T.M.; Saleh, N.M. (2009). Audit committee characteristics in financially distressed and non-distressed companies. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, Nº 7, pág. 624
- Răboacă, Ghe.; Ciucur, D. (1999). *Metodología de la investigación científica económica*, Editura Fundației “România de Măine”, Bucarest
- Rotariu, T.; Iluț, P. (2001). *Encuesta sociológica y sondeo de opinión*, Ediciones Polirom, Iași
- Sampieri, S.R.; Fernández, C.; Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación*, Publicación México, McGraw-Hill, 5-a edición
- Sanjuan, A.; Ferrer, C.; Rodriguez, C. (2010). El Código de Ética IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas, *Partida Doble*, nº 224, págs. 76-85
- Sánchez, J.L. (2009). *Teoría y práctica de la auditoría II – Análisis de áreas y casos prácticos*, Ediciones Pirámide
- Sánchez, J.L. (2008). *Teoría y práctica de la auditoría I – Concepto y metodología*, 4-a edición, Ediciones Pirámide
- Schlosser, R.E. (1986). *The field of auditing, Cashin's Handbook for Auditors*, McGraw-Hill, Nueva York
- Sierra, G.; Orta, M. (2005). La experiencia y el comportamiento ético de los auditores: un estudio empírico, *Revista Española de Financiación y contabilidad*, vol. XXXIV, nº 126, Julio-Septiembre, págs. 731-754
- Sierra, G.; Orta, M. (1996). *Teoría de la auditoría financiera*, Editura Mc Graw Hill, Madrid
- Sikka, P.; Filling, S.; Liew P. (2009). The Audit Crunch: Reforming Auditing, *Managerial Auditing Journal*, nº 24(2), págs. 135-155
- Socol, A.; Tămaș, S.A. (2009). The audit risk as sociated to the depreciation ajustments of the tangible assets during the financial instability period, *Revista de Finanțe – Provocările viitorului*, nº 10, págs. 108-119
- Spiegel, M.; Stephens, L. (2009). *Estadística*, Mc Grav-Hill Interamericana, Mexico

- Tabără, N.; Briciu, S. (2012). *Actualidades y perspectivas en contabilidad y control de la gestión*, Tipo Moldova, Iași
- Tătaru, V. (2007). Auditoría financiera, Ediciones Cavallioti, Bucarest
- Tiron, A.; Iosivan, R.O.; Cîrstea, A.; Fullop, M. (2009). *Los fundamentos de la auditoría financiera*, Accent, Cluj-Napoca
- Toma, A.; Marcu, L. (2005). *Investigaciones de marketing. Aplicaciones*, Bibliotheca, Târgoviște
- Toma, M. (2009). *Iniciación en la auditoría de las situaciones financieras de una entidad*, 3-a edición revisada y completada, CECCAR, Bucarest
- Țurlea, E.; Ionescu, I.O. (2010). La materialidad y la actitud del auditor financiero hacia el riesgo, *Audit Financiar*, nº 5, págs. 9-14
- Țurlea, E.; Mocanu, M. (2012). Modelo de discrepancias de percepción sobre la independencia en auditoría financiera, *Audit Financiar*, nº 10, págs. 23-29
- Țurlea, E.; Mocanu, M.; Lungeanu, E. (2011). Estudio sobre el nivel de los honorarios y los riesgos sobre la independencia del auditor financiero. Soluciones y perspectivas, *Audit Financiar*, nº 13, págs. 17-22
- Țurlea, E.; Morariu, A. (2001). *Auditoría financiera y contable*, Editura Economică, Bucarest
- Țurlea, E.; Ștefănescu, A.; Mocanu, M. (2011). Reglamentaciones en materia de ética en la profesión contable – un enfoque europeo e internacional, *Audit Financiar*, nº 2, Febrero, págs. 3-11
- Uyarra, E. (2011). La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoría, *Partida Doble*, nº 234, págs. 85-89
- Uyarra, E. (2011). El control de calidad como elemento dinamizador de los pequeños y medianos despachos de auditoría, *Partida Doble*, nº 232
- Wallace, W.A. (1995). *Auditing*, edición 3-a, South-Western College Publising, Cincinnati, Ohio
- Wallman, S.M.H. (1996). The future of Accounting and Financial Reporting. Parte II: The Colorized Approach, *Accounting Horizons*, vol. 10, nº 2, Junio, págs. 138-148
- Weaver, L. (2011). ISA 200 – El punto de partida en la comprensión de las normas clarificadas, *Audit Financiar*, nº 1, págs. 39-42

DOCUMENTOS NORMATIVOS

- *****Directiva 2013/34/UE* del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de Junio de 2013 *sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo*, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº L 182/19 de 29 de Junio de 2013
- *****Directiva 2008/30/CE* *relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas, en cuanto a las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión*, publicada en el Jurnalul Oficial de la Unión Europea, nº L81/53 de 20 de Marzo de 2008
- *****Directiva 2006/43/CE* del Parlamento Europeo del día 17 de Mayo de 2006 *que se refiere a la auditoría legal de las situaciones financieras y de las cuentas anuales consolidadas*, que modifica las Directivas IV y VII y deroga la Directiva 84/253/CEE, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº 157/9 de Junio de 2006
- *****Directiva 84/253/CEE* *sobre la autorización de las personas encargadas a efectuar la auditoría legal de los documentos contables*, publicada en el Jurnalul Oficial de la Unión Europea, nº L02/53 de 10 de Abril de 1984
- *****Directiva 83/349/CEE* *sobre las cuentas consolidadas*, publicada en el Jurnalul Oficial de la Unión Europea, nº L03/49 de 13 de Junio de 1983
- *****Directiva 78/660/CEE* *sobre las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad*, publicada en el Jurnalul Oficial de la Unión Europea, nº L06/60 de 25 de Julio de 1978
- *****La Decisión del Consejo nº 1999/468/CE* del día 28 de junio de 1999 *de fijación de las normas concernientes al ejercicio de las competencias de ejecución conferidas a la Comisión*, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº 184 de 17 Julio de 1999
- *****Ley nº 19*, del 12 Julio de 1988 *de Auditoría de Cuentas*, publicada en el B.O.E. nº 169/15 Julio de 1988, España
- *****Ley nº 12 de Auditoría de Cuentas*, de 30 de junio de 2010, *que modifica la Ley nº 19/1988*, aprobada por el Real Decreto Legislativo nº 1564/1989 y publicada en el B.O.E. nº 159 de 1 de Julio de 2010, y que recientemente ha sido substituida por el TRLAC 2011, España

- *****Ley n° 26 de 2010 de modificación y complemento de O.U.G. n° 75/1999 concerniente a la actividad de auditoría financiera en Rumanía*, publicada en el Monitor Oficial, Parte I, n° 145 de 5 de Marzo de 2010, Rumanía
- *****La Ley de la Contabilidad n° 82/1991*, republicada en el Monitor Oficial de Rumania, Parte I, n° 454 de 18 de Junio de 2008
- *****Ley n° 278 de 7 de Noviembre de 2008, para la aprobación de la Ordenanza de Emergencia n° 90/2008 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas*, publicada en el Monitor Oficial n° 768, de 14 Noviembre de 2008, Rumanía
- *****La Ley n° 346 del 14 de Julio de 2004 concerniente al estímulo de la constitución y desarrollo de las empresas pequeñas y medianas*, publicadas en el Monitor Oficial, Parte I, n° 681 del día 29 de Julio de 2004, con modificaciones y complementos posteriores, Rumanía
- *****La Ley de la reforma de las compañías listadas y para la protección de los inversores*, 2002, Estados Unidos, (The Sarbanes Oxley Act of 2002), conocida también bajo el nombre de Public Company Accountinf Reform and Investor Protection Act, EEUU
- *****La Norma del 25 de Agosto de 2010 concerniente a la revisión de la calidad de la actividad de auditoría financiera y de otras actividades desarrolladas por los auditores financieros*, aprobada por Decisión del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumania n° 168/2010, publicada en el Monitor Oficial n° 627/6 de Septiembre de 2010, que abroga las antiguas normas aprobadas por Decisión del Consejo de la Cámara de los Auditores Financieros de Rumanía n° 139/2009, Rumanía
- *****O.U.G. 75/1999 concerniente a la actividad de auditoría financiera*, republicada en base al art. 3 de la Orden del Gobierno n° 67/2002, publicada en el Monitor Oficial, Parte I, n° 649 del día 31 de Agosto de 2002, dándose a los textos una nueva numeración. Orden de urgencia del Gobierno n° 75/1999, publicada en el Monitor Oficial, Parte I, n° 256 del día 4 de Junio de 1999 ha sido aprobada con modificaciones y complementos por la Ley n° 133/2002, publicada en el Monitor Oficial, Parte I, n° 230 del día 5 de Abril de 2002 y ha sido otra vez modificada y completada por la Orden del Gobierno n° 67/2002, aprobada con modificaciones y complementos por la Ley n° 12/2003 publicada en el Monitor Oficial, Parte I, n° 38 del día 23 de Enero de 2003, Rumanía
- *****La Ordenanza de Urgencia n° 90 del día 24 de Junio de 2008 concerniente a la auditoría estatutaria de las situaciones financieras anuales y de las situaciones financieras anuales consolidadas*, publicada en el Monitor Oficial, Parte I, n°481, de 20 de Junio de 2008, Rumanía
- *****O.M.F.P. 3055 de 29 de Octubre de 2009, de aprobación de las Reglamentaciones*

contables conformes con las Directivas Europeas, Publicado en el Monitor Oficial de Rumania, Parte I, nº 766 de 10 Noviembre 2009. El Anexo está publicado en el Monitor Oficial, Parte I, nº 766 bis de 10 Noviembre de 2009, Rumanía

*****Real Decreto nº 1636/1990 que aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley nº 19/1988*, publicada en 20 de Diciembre de 1990

*****El Reglamento de organización y funcionamiento de CAFR*, aprobado por H.G. (Decisión del Gobierno) nº 433/2011, publicado en el Monitor Oficial, Parte I, nº 345 de 18 de Mayo de 2011, <http://www.curierulfiscal.ro/2011/06/17/regulamentul-de-organizare-si-functionare-a-cafr/>, Rumanía

*****Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas*, aprobado por el Real Decreto Legislativo nº 1517 de 31 de Octubre de 2011, publicado en el B.O.E. nº 266 de 4 Noviembre de 2011, España

*****Resolución de 22 de Diciembre de 2010, del ICAC por la que se hace publica la Norma de Control de Calidad Interna de los auditores de cuentas y sociedades de auditoria*, España

*****Real Decreto nº 1/2011 por el cual se aprueba el Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC)*, publicado en el B.O.E. nº 157 2 de Julio de 2011, España

*****Real Decreto nr. 1514/2007 por el cual se aprueba el Plan General Contable*, publicado en el suplemento del B.O.E. nº 278 de 20 de Noviembre de 2007, España

*****Real Decreto Legislativo nº 1564/1989, que aprueba el Texto refundido de la Ley de las Sociedades Anónimas*, publicado en el B.O.E. nº 310 de 27 de Diciembre de 1989 y la *Ley de las Coperativas* nº 27 de 16 de Julio de 1999, publicada en el B.O.E. nº 170 de 17 de Julio de 1999, España

*****Recomendación concerniente al límite de responsabilidad civil de los auditores estatutarios y de las empresas de auditoría*, (2008/473/CE) publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea, nº L162 de 21 de Junio de 2008

*****Recomendación de la Comisión Europea sobre el control de calidad externo de los Auditores legales y sociedades de auditoría que verifican las cuentas de entidades de interés público* (2008/362/CE), publicada en el Jurnalul Oficial de la Unión Europea, nº L120/20 de 6 Mayo de 2008

*****Recomendación de la Comisión sobre la independencia de los auditores de la UE: principios básicos* (2002/590/CE), publicada en el Jurnalul Oficial de la Unión Europea, nº L191/22 de 16 de Mayo de 2002

*****Resolución ICAC del 31 de Enero de 2013 que somete a la información pública las*

nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultadas de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para poder aplicarse en España, www.icac.meh.es/

*****Resolución de 19 de Julio de 2013 del ICAC, que somete a la información pública las modificaciones de la Norma de Control de Calidad Interna de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada en 26 de Octubre de 2011, www.icac.meh.es/, España*

*****Resolución de 26 de Octubre de 2011 del ICAC por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interna de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, www.icac.meh.es/, España*

*****Resolución de 22 de Diciembre de 2010 del ICAC por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interna de los auditores de uentas y sociedades de auditoría, www.icac.meh.es/, España*

ANEXOS